

DECIZIE nr. 71/18.01.2017

privind soluționarea contestației formulată de S.C. X S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../17.10.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 cu adresa nr. ARG_AIF .../07.10.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../17.10.2016, am procedat la soluționarea contestației depusă de

S.C. X S.R.L.

CUI: ...,

cu sediul în ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF .../06.10.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../17.10.2016.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../16.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../16.08.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea actelor administrative atacate.

Suma totală contestată este în cuantum de **... lei** și reprezintă:

- ...lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și
- ... lei impozit pe profit.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, d-na. ... , în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actului administrativ fiscal atacat pentru următoarele motive:

Contestația este structurată pe două capitole, la cap. 1 este prezentată taxa pe valoarea adăugată, iar la cap. 2 este prezentat impozitul pe profit.

În condițiile în care atât la pct. 1A, cât și la pct. 1B sunt prezentate constatările organelor de inspecție fiscală, mai jos vom reda argumentația dezvoltată de petentă la pct. 2A și 2B, astfel:

La pct. **2A „Motivele contestației privind taxa pe valoarea adăugată”**, petenta arată că organul fiscal pornește de la premisa greșită că suma de ... lei reprezintă „soldul negativ de TVA aferent lunii decembrie 2010”, prescrisă, concluzie care nu este însoțită de petentă în considerarea dispozițiilor art. 21 și 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, în opinia sa, „dreptul de creanță fiscală a luat naștere, potrivit legii, în momentul în care Societatea a depus decontul de TVA la data de 25.01.2011 (...) dreptul de prescriere începe în data de 01.01.2012 cu termen de prescriere 31.12.2016.”, suma în cauză fiind solicitată la rambursare în aprilie 2016, fiind respectat termenul de prescripție.

La pct. **2B „Motivele contestației privind impozitul pe profit”**, petenta analizează două subpuncte, astfel:

a) *Cu privire la momentul recunoașterii veniturilor rezultate din vânzarea imobilelor:*

La sediul materiei petenta invocă prevederile pct. 258 alin. (2) și (3) din OMFP nr. 3055/2009 și pct. 441 și 442 din OMFP nr. 1802/2014, făcând referire la principiile generale de drept *specialia generalibus derogant* și *generalia specialibus non derogant*, precizând că „dispozițiile speciale ale art. 258 alin. (3) sunt aplicabile cu prioritate în cazul particular al promisiunilor de vânzare – cumpărare și este inadmisibil ca norma generală (din art. 258 alin. (1) și (2)) să fie extrapolată în acest caz particular, al promisiunilor de vânzare, pentru care există o dispoziție specială derogatorie de la regula generală.”

Analizând condițiile generale prevăzute la alin. (2) al art. 258 din OMFP nr. 3055/2009, petenta concluzionează că în situația particulară a promisiunilor de vânzare – cumpărare nu se impunea înregistrarea contabilă și fiscală a veniturilor la momentul predării imobilelor către promitenții – cumpărători, pentru următoarele motive:

(a) o dată cu predarea bunului către promitentul cumpărător nu se transferă riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea bunului, nici posesia sau vreun drept real, ci numai detenția precară asupra bunului imobil.

În susținerea îndeplinirii acestei condiții, petenta se raportează la conținutul Promisiunii de vânzare – cumpărare care stipulează că „în situația în care promitentul-cumpărător nu achită la scadență chiar și numai o tranșă din prețul de achiziție (...) avem puterea și toate prerogativele necesare pentru a-l

evacua imediat pe promitentul – cumpărător din apartament, printr-o simplă procedură de evacuare, fără a fi necesară în prealabil nicio acțiune judiciară de rezoluțiune a contractului etc.”

(b) până la momentul perfectării contractului final de vânzare – cumpărare care coincide cu momentul ieșirii bunului imobil din patrimoniul și gestiunea petentei – imobilul se află în gestiunea acesteia.

(c) mărimea veniturilor nu poate fi evaluată în mod cert și credibil în cursul executării promisiunii de vânzare – cumpărare deoarece „noi nu putem cunoaște cu certitudine în niciun moment data realizării efective a veniturilor, iar pe de altă parte pe întreaga perioadă de derulare a promisiunii există un grad ridicat de improbabilitate în ceea ce privește realizarea veniturilor, în promisiune existând stipulat un pact comisoriu expres care atrage rezoluțiunea de plin drept a întregii promisiuni în situația în care oricare din tranșele aferente prețului imobilului nu este achitată la scadența convenită.”

Pe de altă parte, petenta subliniază faptul că veniturile decurgând dintr-o livrare de bunuri nu pot fi înregistrate în contabilitate decât odată cu descărcarea bunului vândut din gestiunea vânzătorului, astfel că prin raportare la art. 19 alin. 1 din Codul fiscal (pct. 12 din Norme) „pe perioada de executare a unei simple promisiuni de vânzare – cumpărare este juridic și contabil imposibil ca bunul imobil să iasă din gestiunea dezvoltatorului în virtutea dispozițiilor Titlului IX din Codul fiscal privind impozitele și taxele locale”.

Astfel, în opinia petentei, atâta timp cât imobilul nu este radiat din rolul său fiscal la Direcția Venituri a Primăriei (radiere operată prin prezentarea contractului autentic de vânzare), dezvoltatorul are „obligația legală de a menține bunul respectiv în gestiunea sa internă și nu există nicio dispoziție legală care să îi permită descărcarea anticipată din gestiune.”

Pentru motivele expuse, petenta consideră că a procedat în mod corect înregistrând contabil și fiscal veniturile derivate din Promisiunile de vânzare cumpărare la momentul încheierii contractelor finale de vânzare translativă de proprietate.

Suplimentar față de argumentațiile prezentate la pct. 2A și 2 B, petenta analizează distinct reconsiderarea de către organele de inspecție fiscală a costurilor de producție în sumă de ... lei ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011, în considerarea dispozițiilor art. 113 lit. i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solicitând „dispunerea întocmirii și depunerii a unei declarații rectificative privind calculul impozitului pe profit aferent anului 2010 prin recunoașterea acestor cheltuieli ca fiind deductibile în anul 2010.”

În situația neaplicării art. 113 lit. i), petenta consideră că sunt incidente prevederile art. 110 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015, cu consecința recunoașterii deductibilității la calculul profitului impozabil.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../16.08.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR .../16.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

Perioada verificată: taxa pe valoarea adăugată 01.01.2011 – 30.04.2016 și impozitul pe profit 01.01.2011 – 31.12.2015.

Urmare efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat următoarele:

În ceea ce privește *impozitul pe profit*:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată petenta a realizat venituri din vânzarea de bunuri imobile către diverse persoane fizice fără a respecta prevederile art. 258 alin. (1) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul că aceasta a înregistrat în mod eronat veniturile impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit, respectiv la data încasării integrale a contravalorii imobilelor, data la care se produce și transferul dreptului de proprietate prin încheierea contractului de vânzare – cumpărare și înscrierea în Cartea Funciară, fapt de natură a influența masa impozabilă aferentă fiecărei perioade de raportare.

Urmare a verificării prin sondaj a documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta a înregistrat cu întârziere respectivele venituri impozabile în evidența contabilă, tehnico – operativă și declarativă, procedându-se la repunerea veniturilor în funcție de faptul generator al acestora (conform proceselor verbale de predare primire a imobilelor), având ca finalitate ajustarea profitului impozabil al fiecărei perioade fiscale.

În ceea ce privește *taxa pe valoarea adăugată*:

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2010, petenta a înregistrat TVA de rambursat în sumă de ... lei, sumă pe care a solicitat-o la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2016, înregistrat sub nr. INTERNT-... -2016 din 25.05.2016.

Conform evidenței contabile și a declarațiilor depuse de petentă la organul fiscal de administrare fiscală, s-a constatat faptul că în perioada 01.01.2011 – 30.04.2016, petenta a înregistrat și TVA de plată în sumă totală de ... lei, sumă care a fost compensată din TVA de rambursat înscris în deconturile de TVA depusă în perioada care a făcut obiectul verificării.

Pe cale de consecință organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de ... lei (... lei – ... lei) reprezentând TVA s-a împlinit termenul de prescripție pentru a solicita rambursarea acesteia în conformitate cu prevederile

art. 135 din OG nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat existența unor diferențe dintre valoarea facturată înscrisă în facturile nr. ... /26.07.2013 și nr. ... /08.08.2013 emise de ... SRL și valoarea înscrisă în situațiile de lucrări anexate acestor facturi, taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind în sumă de ... lei și respectiv ... lei.

În ceea ce privește facturile nr. ... /03.01.2011 și nr. ... /01.02.2011 emise de ... SRL pentru prestări de servicii refacturare utilități, în sumă de ... lei (din care TVA ... lei), respectiv ... lei (din care TVA ... lei), organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei fără deținerea altor documente care să justifice aceste operațiuni.

III. S.C. X S.R.L. cu sediul în ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ... , are cod unic de înregistrare ..., cont bancar deschis la ... SA – ... și are ca obiect principal de activitate „... ” – cod CAEN

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește *taxa pe valoarea adăugată* aferentă perioadei 01.01.2011 – 30.04.2016, în sumă totală de ...lei, se rețin următoarele:

A1.Referitor la taxa pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de ... lei cauza supusa soluționării este dacă dreptul de a solicita rambursarea TVA în sumă de ...lei, existentă în sold la data de 31.12.2010, era prescris la data de 25.05.2016, când a fost solicitată prin decontul de TVA nr. INTERNT-... - 2016/25.05.2016.

În fapt, la data de 31.12.2010 SC X S.R.L. a înregistrat TVA de rambursat în sumă de ... lei, sumă pe care a solicitat-o la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2016, înregistrat sub nr. INTERNT-... -2016/25.05.2016.

Conform evidenței contabile a petentei în perioada 01.01.2011 – 30.04.2016, petenta a înregistrat și TVA de plată în sumă totală de ... lei, sumă ce a fost compensată din TVA de rambursat înscris în deconturile de TVA depuse în perioada verificată.

Din Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei atacate a rezultat că organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul la rambursarea sumei de ...lei (... lei – ... lei) deoarece dreptul de a cere rambursarea TVA în sumă de ...lei este prescris în conformitate cu dispozițiile

art. 135 din OG nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, cu privire la prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea, potrivit art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire."

Începând cu data de 01.01.2016 conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 219 Prescripția dreptului de a cere restituirea

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire."

Potrivit art. 23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Față de dispozițiile legale menționate anterior se reține ca, în ceea ce privește prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor bugetare, începând cu anul 2004 termenul de prescripție curge în funcție de momentul în care a luat naștere dreptul de compensare sau de restituire.

De asemenea, în speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

"ART. 347 Dispoziții privind termenele

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

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

Se reține ca aceste dispoziții tranzitorii reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare, pentru care legiuitorul a statuat ca rămân supuse acestor norme, legea veche ultractivând pentru calculul termenelor de prescripție.

Față de dispozițiile legale citate anterior se reține că, în ceea ce privește prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor bugetare pentru perioada 01.01.2011-30.04.2016, termenul de prescripție curge în funcție de momentul în care a luat naștere dreptul de compensarea sau restituirea.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada verificată sunt aplicabile, până la 31.12.2015, prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 147¹ Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform [art. 145](#) - [147](#).

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la [art. 146](#), persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

ART. 147³ Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform [art. 153](#)

(...)

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la [art. 156²](#).

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la [art. 156²](#), din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului .

(...)

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la [art. 156²](#), persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform [art. 153](#), pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.”

Începând cu data de 01.01.2016 în vigoare sunt dispozițiile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal unde se stipulează:

„ART. 301 - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform [art. 316](#), are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform [art. ...](#) - [300](#).

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la [art. 299](#), persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. Prin excepție, în cazul în care pe perioada inspecției fiscale la furnizori organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În acest caz, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.

ART. 303 - Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform [art. 316](#)

(1) *În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform [art. 316](#), care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.*

(2) *După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la [art. 323](#).*

(3) *Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, **dacă nu s-a solicitat a fi rambursat**, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.”*

Conform acestor prevederi legale, se retine ca in cazul taxei pe valoarea adaugata de rambursat regularizarea acesteia se poate face fie de contribuabil, prin compensarea efectuata prin decontul de taxa pe valoarea adăugata cu taxa de plata rezultata din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor urmatoare, fara avizul organului fiscal, fie de organele fiscale, prin compensare din oficiu sau prin solicitarea adresata in scris, fie prin rambursare de către organele fiscale.

Pentru soldul negativ al taxei pe valoarea adăugata, aferenta perioadei fiscale care s-a încheiat la 31 decembrie 2010, persoana impozabila avea opțiunea de a solicita rambursarea sau de a reporta soldul in decontul perioadei fiscale următoare. Prin reportare, in considerarea regulilor speciale privind regimul taxei pe valoarea adăugata, soldul negativ poate face obiectul unei autocompensari cu TVA colectata in perioada următoare.

Totodată, dreptul de a solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei ia naștere la data depunerii decontului de TVA aferent perioadei fiscale din care a rezultat respectivul sold.

Comisia fiscală centrală, pentru cauze similare, dar pentru perioade diferite, a emis Decizia nr. 1/2012 în care a statuat că:

„Prescripția dreptului contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea soldului negativ de TVA aferent perioadelor fiscale de raportare care s-au încheiat în cursul anului 2004, în condițiile în care contribuabilul nu a înregistrat TVA de plată în perioadele fiscale următoare, se împlinește la 31.12.2009, cu excepția perioadei fiscale de raportare care s-a încheiat la 31 decembrie 2004, pentru care prescripția se împlinește la 31.12.2010, dacă până la împlinirea acestor termene nu a intervenit o cauză de întrerupere sau suspendare.”

În vederea aplicării unitare a legislației reglementat la art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 276 din același act normativ și având în vedere susținerile petentei din contestația formulată, DGRFP Timișoara cu adresa nr. .../12.12.2016 a comunicat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad Decizia nr./2012 a Comisiei fiscale centrale, solicitând completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu propuneri privind îndeplinirea de către petentă a condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de raportare care s-a încheiat la data de 31.12.2010, pentru care termenul de prescripție s-a împlinit la data de 31.12.2016, urmând ca propunerile organelor de inspecție fiscală în legătură cu acest capăt de cerere să aibă în vedere Decizia nr./2012 a Comisiei Fiscale Centrale, în considerarea principiului aplicării unitare a legislației reglementat la art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cu adresa nr. ARG_AIF ... /28.12.2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /05.01.2017, AJFP Arad – Inspecție Fiscală a precizat că „starea de fapt consemnată în Decizia nr./2012 a Comisiei Fiscale Centrale face referire la perioada fiscală reprezentantă de trimestrele I, II, III și IV 2004, fapt pentru care considerăm că aceasta nu este aplicabilă societății petente.”.

Analizând precizările conținute în adresa nr. nr. ARG_AIF... /28.12.2016, învederăm că deși în Decizia nr. 1/2012 a Comisiei Fiscale Centrale se face într-adevăr referire la perioada fiscală reprezentantă de trimestrele I, II, III și IV 2004, conținutul temeiurilor de drept privind prescripția dreptului de a cere restituirea sunt identice, motiv pentru care modul de interpretare adoptat de Comisia Fiscală Centrală trebuie luat în considerare în cauza dedusă judecătii, în considerarea art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (aplicabil procedurii de inspecție fiscală).

Astfel în situația în care Comisia Fiscală Centrală – în virtutea competențelor cu care a fost investită să analizeze și să adopte soluții, în vederea eliminării interpretării diferite date în aplicarea legislației fiscale – a adoptat o soluție unitară în ceea ce privește prescripția dreptului de a cere restituirea, obligatorie pentru structurile din subordinea Ministerului Finanțelor Publice, se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv *se va desființa parțial* Decizia de impunere nr. F-AR .../16.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală să clarifice starea de fapt a petentei cu privire la:

- soldul negativ de TVA înregistrat de petentă la data de 31.12.2010 este în sumă de ... lei;

- în această perioadă petenta nu a mai înregistrat sold de TVA de plată (cu excepția sumei de ... – sumă care a fost compensată din TVA de rambursat înscris în deconturile de TVA depuse în perioada verificată)

- pe toată perioada supusă inspecției fiscale, 01.01.2011 - 30.04.2016, suma de ... lei (... lei – ... lei) nu a mai fost solicitată la rambursare;

- decontul de TVA aferent lunii aprilie 2016 înregistrat sub nr. INTERNT-... -2016 din 25.05.2016, include în soldul sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare și suma de ... lei, înregistrată în evidență la 31.12.2010, reanalizarea stării de fapt fiscale urmând a fi efectuată în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu cele reținute în prezenta decizie, prin reanalizarea tuturor documentelor relevante și a argumentelor prezentate în cauza, urmând a verifica posibilitatea împlinirii termenului de prescripție a dreptului petentei de a solicita rambursarea, inclusiv TVA de plată din perioadele fiscale următoare aflate în interiorul perioadei de prescripție.

A2.Referitor la suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată SC X S.R.L. nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, petenta a înțeles să conteste în întregime Decizia de impunere nr. F-AR .../16.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../16.08.2016, fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la toate obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa prin acest titlu de creanță și fără să depună vreun document justificativ.

Constatările organelor de inspecție fiscală care au condus la stabilirea unei părți a taxei pe valoarea adăugată suplimentară și care nu se regăsesc argumentate în cuprinsul motivelor de fapt și de drept invocate în contestație sunt următoarele:

- organele de inspecție fiscală au constatat existența unor diferențe dintre valoarea facturată înscrisă în facturile nr. ... /26.07.2013 și nr. ... /08.08.2013 emise de ... SRL și valoarea înscrisă în situațiile de lucrări anexate acestor facturi, taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind în sumă de ... lei și respectiv ... lei.

- în ceea ce privește facturile nr. ... /03.01.2011 și nr. ... /01.02.2011 emise de ... SRL pentru prestări de servicii refacturare utilități, în sumă de ... lei (din care TVA ... lei), respectiv ... lei (din care TVA ... lei), organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei fără deținerea altor documente care să justifice aceste operațiuni.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

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

(...)

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. *Contestatia poate fi respinsa ca:(...)*

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru constatările precizate la secțiunea „În fapt” a acestui punct, petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege". precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că deși petenta contestă în întregime stabilirea TVA suplimentară stabilită prin Decizia de impunere nr. F-AR .../16.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../16.08.2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-AR .../16.08.2016, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căroră „organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, se va **respinge ca nemotivată** contestația formulată de SC ... SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art. 279 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015.

B. În ceea ce privește *impozitul pe profit* aferent perioadei 01.01.2011 – 30.04.2016, în sumă totală de ...lei, se rețin următoarele:

B1. Referitor la înregistrarea veniturilor derivate din vânzarea de locuințe și impozitul pe profit aferent, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată petenta a realizat venituri din vânzarea de bunuri imobile către diverse persoane fizice.

Între petentă și potențialii clienți au fost inițial încheiate antecontracte/promisiuni sinalagmatice de vânzare - cumpărare pentru imobile, ulterior părțile urmând a încheia contracte de vânzare cumpărare definitive, în formă autentică în conformitate cu termenii și condițiile acestor antecontracte/promisiuni.

Conform acestor antecontracte/promisiuni de vânzare - cumpărare, din prețul total al apartamentului, respectiv imobilului, se achită o parte ca avans iar restul prețului de vânzare se achita cel târziu până la data predării imobilului care se va efectua pe baza Procesului Verbal de predare primire.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că deși apartamentele erau date în folosința potențialilor clienți, între cele două parti nu se perfectă contract de vânzare-cumpărare decât în momentul plății integrale a contravalorii apartamentelor de către clienți. Până la acel moment petenta nu înregistra veniturile realizate din tranzacționarea apartamentelor puse la dispoziția clienților.

Analizând conținutul economic al operațiunilor, organele de inspecție fiscală au considerat ca încă de la darea în folosință a apartamentelor, respectiv de la data recepționării de către client, petenta avea obligația înregistrării veniturilor și descărcării gestiunii.

În drept, **Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare din 01.01.2010 – 31.12.2014:**

„46. - (1) 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.”

Venituri din vânzări de bunuri

258. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

(2¹) Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vânzare și veniturile sunt recunoscute. Un alt exemplu când entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânzare cu amănuntul, cu o clauză de returnare a banilor în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În asemenea cazuri, veniturile sunt recunoscute în momentul vânzării, presupunându-se că vânzătorul poate estima în mod fiabil returnările viitoare și poate recunoaște un provizion aferent returnurilor pe baza experienței anterioare și a altor factori relevanți.

Alin. (2¹) al pct. 258, Secțiunea 8, Cap. II a fost introdus de pct. 19 al art. I din ORDINUL nr. 1.898 din 22 noiembrie 2013, publicat în MONITORUL OFICIAL nr. 727 din 26 noiembrie 2013.

(3) O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.”

Potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată:
„ART. 6

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

Art. 19 și art.21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

„ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

„ART. 21 Cheltuieli

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

Codul civil stipulează următoarele:

„Pactul de opțiune privind contractul de vânzare și promisiunea de vânzare

ART. 1.668

Pactul de opțiune privind contractul de vânzare

(1) În cazul pactului de opțiune privind un contract de vânzare asupra unui bun individual determinat, între data încheierii pactului și data exercitării opțiunii sau, după caz, aceea a expirării termenului de opțiune nu se poate dispune de bunul care constituie obiectul pactului.

(2) Atunci când pactul are ca obiect drepturi tabulare, dreptul de opțiune se notează în cartea funciară.

(3) Dreptul de opțiune se radiază din oficiu dacă până la expirarea termenului de opțiune nu s-a înscris o declarație de exercitare a opțiunii, însoțită de dovada comunicării sale către cealaltă parte.

ART. 1.669

Promisiunea de vânzare și promisiunea de cumpărare

(1) Când una dintre părțile care au încheiat o promisiune bilaterală de vânzare refuză, nejustificat, să încheie contractul promis, cealaltă parte poate cere pronunțarea unei hotărâri care să țină loc de contract, dacă toate celelalte condiții de validitate sunt îndeplinite.

(2) Dreptul la acțiune se prescrie în termen de 6 luni de la data la care contractul trebuia încheiat.

*(3) Dispozițiile alin. (1) și (2) se aplică în mod corespunzător în cazul **promisiunii unilaterale de vânzare SAU de cumpărare**, după caz.*

(4) În cazul promisiunii unilaterale de cumpărare a unui bun individual determinat, dacă, mai înainte ca promisiunea să fi fost executată, creditorul său

înstrăinează bunul ori constituie un drept real asupra acestuia, obligația promitentului se consideră stinsă.

ART. 1.670

Prețul promisiunii

*În lipsă de stipulație contrară, sumele plătite în temeiul unei promisiuni de vânzare reprezintă un **avans** din prețul convenit.”*

Potrivit normei legale precitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Într-o tranzacție întotdeauna va prevala aspectul economic în fața formei juridice, conform principiului prevalenței economice 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.

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

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.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată următoarele:

Potrivit pct. 12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, veniturile care se iau în calcul la stabilirea impozitului pe profit sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile emise în baza Legii contabilității nr.82/1991.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.258 alin. (1) din OMFP 3055/2009 privind reglementările contabile armonizate cu directivele europene, veniturile din vânzarea bunurilor se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe bază de facturi sau în alte condiții prevăzute de contract, care să ateste transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către client.

La alin. 2 al art. 258 din Ordinul 3055/2009, legiuitorul instituie recunoașterea veniturilor în momentul în care sunt îndeplinite condițiile, respectiv:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Condițiile enumerate la lit. a) – e) sunt îndeplinite cumulativ în cazul vânzării imobilelor de către SC X SRL, conform celor mai jos reținute:

► Referitor la condiția stipulată la lit. a), respectiv *transferarea către cumpărător a riscurilor și avantajelor semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor*, îndeplinirea acestei condiții este rezultatul clauzelor contractuale inserate de părți în cuprinsul promisiunilor sinalagmatice de vânzare – cumpărare încheiate între SC X SRL, în calitate de promitent vânzător și promitenții cumpărători.

Conform promisiunilor sinalagmatice de vânzare – cumpărare, promitentul vânzător va preda promitentului cumpărător apartamentul, ocazie cu care se va încheia un proces verbal de predare – primire care va ține loc și de recepția cantitativă și calitativă a tuturor lucrărilor de construcție, finisare și dotare a apartamentului. În acest scop, promitentul vânzător transmite promitentului cumpărător o înștiințare privind data stabilită pentru recepția apartamentului, lipsa nejustificată a promitentului cumpărător de la recepție urmând a fi considerată o acceptare tacită și fără obiecții a recepției imobilului.

Semnarea proceselor verbale de predare - primire încheiate între petentă și cumpărători, de către ambele părți, confirmă faptul că promitentul vânzător - SC X SRL – predă apartamentul ce face obiectul promisiunii sinalagmatice de vânzare – cumpărare.

La pct. 4.4 din Promisiunile sinalagmatice de vânzare – cumpărare este stipulat faptul că „promitentul-vânzător va preda promitentului-cumpărător toate garanțiile aferente instalațiilor/dotărilor imobilului. Urmare a predării acestor garanții, pentru orice pretenții care au ca și izvor producerea evenimentelor pentru care s-a acordat garanția, promitentul cumpărător înțelege să se îndrepte direct și exclusiv împotriva emitentului garanției, promitentul-vânzător fiind exonerat de orice obligație și/sau răspundere în acest sens.

Cu toate acestea, în situația în care predarea posesiei asupra apartamentului se realizează anterior încheierii contractului final de vânzare – cumpărare, iar în această perioadă survine vreun viciu sau eveniment care intră sub incidența garanțiilor sus-menționate, promitentul cumpărător va putea fi împuternicit să se îndrepte împotriva emitenților garanțiilor, acționând în numele și pe seama promitentului-vânzător.”

Astfel, odată cu predarea bunurilor către cumpărător, petenta a transferat către client riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, cumpărătorul acționând ca un bun proprietar, chiar dacă forma juridică nu atestă transferul dreptului de proprietate (cu toate atributele sale) este îndeplinită condiția stipulată la lit. a), respectiv transferarea către cumpărător a riscurilor și avantajelor semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor; consecința economică fiind recunoașterea veniturilor la anul fiscal 2011 în conformitate cu prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Învederăm că legiuitorul a utilizat sintagma transferul „*riscurilor și avantajelor semnificative*”, avantajul semnificativ fiind însuși dobândirea posesiei de către promitentul-cumpărător prin translațiunea bunului imobil, în cuprinsul promisiunii sinalagmatice de vânzare-cumpărare promitentul-vânzător obligându-se „să predea imobilul” (pct. 5.1.1) și promitentul-cumpărător „să preia imobilul” (pct. 5.2.2); transferul posesiei fiind confirmat și de promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare, pct. 5.2.6 „(...) începând cu data preluării posesiei asupra apartamentului, Promitentul Cumpărător se obligă să achite integral (...)”

În ceea ce privește transferul riscurilor acesta rezultă fără echivoc din pct. 4.4. alin. 2 al promisiunii sinalagmatice de vânzare-cumpărare, citat în paragrafele anterioare.

► Referitor la condiția stipulată la lit. b), respectiv faptul că *SC X SRL nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor*, îndeplinirea acestei condiții rezultă suplimentar de cele precizate mai sus, și din pct. 5.2.7 din promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare conform căruia „prin semnarea prezentei Promisiuni, Promitentul Cumpărător îl mandatează în mod irevocabil pe Promitentul Vânzător (...) în vederea contractării lucrărilor de branșare la utilități, precum și a lucrărilor de punere în funcțiune/omologare a centralei termice a imobilului (...)”.

► Referitor la condițiile stipulate la lit. c) și d), respectiv *evaluarea în mod credibil a mărimii veniturilor și probabilitatea ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate*, sunt determinate de însuși art.

3 „Prețul/plata prețului” cu toate subpunctele aferente, așa cum sunt detaliate în promisiunile sinalagmatice de vânzare - cumpărare.

Astfel în conformitate cu art. 3, veniturile petentei pot fi evaluate în mod cert și credibil, în acest articol fiind stipulat prețul total al bunului imobil ce face obiectul promisiunii sinalagmatice de vânzare – cumpărare. Costul tranzacției este de asemenea evaluat în mod credibil, fiind îndeplinite cele două condiții stipulate în Ordinul 3055/2009.

► Referitor la condiția stipulată la lit. e), respectiv *evaluarea în mod credibil a costurilor tranzacției*, îndeplinirea acestei condiții rezultă în urma analizării evidenței contabile a petentei, costurile tranzacției putând fi determinate în mod real.

Pe cale de consecință, în situația în care s-a demonstrat îndeplinirea condițiilor prevăzute la alin. (2) al art. 258 din Ordinul 3055/2009, se va analiza alin. (3) al aceluiași articol, pe care petenta, într-un mod repetitiv îl invocă, respectiv: „(3) *O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.*”

Petenta, în cuprinsul contestației, procedează la o interpretare *ad literam* al acestui aliniat.

Pentru ca interpretarea normei legale să respecte voința legiuitorului vom proceda la analiza dreptului comun în materie în ceea ce privește promisiunile de vânzare și promisiunile de cumpărare, pornind de la general la particular.

Astfel, la art. 1669 din Codul civil – cadrul general, legiuitorul reglementează promisiunea de vânzare și promisiunea de cumpărare:

„ART. 1.669

Promisiunea de vânzare și promisiunea de cumpărare

(1) *Când una dintre părțile care au încheiat o promisiune bilaterală de vânzare refuză, nejustificat, să încheie contractul promis, cealaltă parte poate cere pronunțarea unei hotărâri care să țină loc de contract, dacă toate celelalte condiții de validitate sunt îndeplinite.*

(2) *Dreptul la acțiune se prescrie în termen de 6 luni de la data la care contractul trebuia încheiat.*

(3) *Dispozițiile alin. (1) și (2) se aplică în mod corespunzător în cazul **promisiunii unilaterale de vânzare SAU de cumpărare, după caz.***

(4) *În cazul promisiunii unilaterale de cumpărare a unui bun individual determinat, dacă, mai înainte ca promisiunea să fi fost executată, creditorul său înstrăinează bunul ori constituie un drept real asupra acestuia, obligația promitentului se consideră stinsă.”*

Astfel apare posibilă încheierea unei promisiuni ca act juridic bilateral sau a unei promisiuni ca act juridic unilateral.

Revenind la aliniatul suspus dezbaterii – „*O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.*” –, subliniem faptul că legiuitorul s-a referit în mod expres la „promisiunea de vânzare” ca act **unilateral, și nu sinalagmatic**.

Or, conform documentelor existente la dosarul cauzei însăși părțile au denumite promisiunile încheiate ca „promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare”, așadar bilaterale.

Învederăm că o promisiune de vânzare reprezintă un antecontract, care dă naștere la un drept de creanță, una din părți fiind obligată – obligația de a face – față de cealaltă parte să vândă în viitor un anumit bun, beneficiarul promisiunii putând opta în sensul de a-l cumpăra sau nu. Promisiunea de vânzare nu transferă proprietatea, ci dă naștere unor obligații cu caracter personal pentru una din părți, cealaltă parte păstrându-și libertatea de a decide.

Obligația – intenția de a înstrăina un imobil – poate fi înscrisă pentru informare prin notare în cartea funciară.

Dacă beneficiarul va opta în sensul cumpărării bunului, dar promitentul, prin încălcarea obligației asumate, va refuza vânzarea, contractul proiectat nu se va încheia, beneficiarul având dreptul la daune – interese potrivit obligației de a face.

Rezultă că promisiunea de vânzare este un contract unilateral, deoarece creează obligații numai pentru una din părți – promitent. Este posibil ca, în schimbul dreptului de opțiune ce i se oferă, beneficiarul promisiunii să se oblighe la plata unei sume de bani – prețul dreptului de opțiune, moment în care promisiunea unilaterală de a vinde va deveni antecontract sinalagmatic (bilateral).

Chiar dacă am ignora denumirea dată de părți promisiunilor, respectiv „promisiune sinalagmatică de vânzare-cumpărare”, conținutul acestora, cu toate clauzele înscrise și acceptate de părți – plata, obligațiile părților, răspunderea contractuală a ambelor părți – confirmă caracterul sinalagmatic - bilateral al promisiunilor de vânzare – cumpărare, situație în care devine inaplicabilă dispoziția legală conținută la alin. 3 al art. 258 din Ordinul 3055/2009, în condițiile în care aceasta reglementează promisiunea de vânzare, care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced are caracter unilateral, astfel că susținerile petentei nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației.

Conform principiului prevalenței economicului în fața juridicului, principiu consacrat și de art.46 al OMFP 3055/2009, pentru respectarea acestuia petenta avea obligația înregistrării în contabilitate și prezentării fidele a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică,

punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

De asemenea, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuiau evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Din *punct de vedere contabil*, potrivit pct. 256 alin. (1) lit. a) din reglementările contabile, veniturile din exploatare cuprind veniturile din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. În această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe.

În aceste condiții și potrivit principiului contabilității de angajamente prevăzut la pct. 36 alin. (1) din reglementările contabile, veniturile se recunosc atunci când se produc tranzacțiile de vânzare-cumpărare, și nu la încasarea contravalorii apartamentelor vândute.

Conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului prevăzut la pct. 46 alin. (2) și (4) din reglementările contabile, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu.

Prin urmare, invocarea de către petentă a unor prevederi din reglementările contabile pentru a amâna înregistrarea în contabilitate a veniturilor nu se justifică deoarece în contabilitate se evidențiază tranzacții economice efectuate în baza documentelor justificative și a contractelor încheiate.

Din *punct de vedere fiscal*, potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

În conformitate cu prevederile pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, 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, potrivit reglementărilor contabile prezentate, la determinarea profitului impozabil sunt luate în calcul veniturile care se înregistrează atunci când se produc tranzacțiile de vânzare-cumpărare, și nu la încasarea contravalorii apartamentelor vândute, precum și cheltuielile aferente acestora, utilizând metodologia de calcul a profitului impozabil, prevăzută la titlul II Impozitul pe profit, din Codul fiscal.

Raportat la starea reală de fapt dedusă judecății devin pe deplin incidente dispozițiile legale precitate, respectiv în cazul de față promisiunile de vânzare - cumpărare care confirmă prin însăși caracterul lor bilateral voința părților și procesele verbale de predare - primire reprezintă operațiuni economico-financiare în baza cărora petenta avea obligația de a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate ca urmare a predării bunurilor imobile spre folosință către cumpărător la data predării acestora, respectiv de a colecta și TVA aferentă.

Într-adevăr, așa cum corect susține și petenta, transferul dreptului de proprietate nu operează decât în momentul încheierii contractului de vânzare - cumpărare, dar problema de drept supusă dezbaterii vizează un cu totul alt aspect și anume: dacă pentru veniturile încasate de petentă la momentul cedării folosinței bunurilor imobile există sau nu obligația înregistrării acestora în evidența contabilă a petentei, în condițiile în care procedând la analiza promisiunilor de vânzare-cumpărare încheiate de petentă la art. 3.2 rezultă în mod indubitabil că promitentul cumpărător s-a obligat să achite avansul și ratele eșalonate la data încheierii respectivelor acte juridice.

În condițiile date suntem în prezența expresă a unei promisiuni **bilaterale** de vânzare-cumpărare, a unui antecontract, care a dat naștere la un drept creanță, încă din momentul în care s-a dat efectiv în folosință bunul, una din părți fiind obligată față de cealaltă să vândă la prețul stabilit și la termenul stipulat, în caz de refuz, beneficiarul având dreptul la daune interese potrivit regulilor aplicabile obligației de a face, potrivit Codului civil.

Cu alte cuvinte, prin antecontractul încheiat de către părți creanța pretinsă de petentă persoanelor fizice și juridice, are o valoare certă fiind determinată precis ca întindere și cuantificare și chiar dacă nu s-a realizat transferul dreptului

de proprietate prin promisiunile bilaterale încheiate cu această rezervă se constată și se recunosc retroactiv drepturi preexistente.

Din această perspectivă în considerarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului consacrat de art. 46 al OMFP 3055/2009, în baza căruia prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierderi se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora și în considerarea prevederilor stipulate de art. 19 din Codul fiscal dat fiind faptul că suntem în situația realizării de venituri, fiind vorba de o predare efectivă a unui bun, cum este cazul în speță, nu mai subzistă condiția de a se transfera dreptul de proprietate în sensul dispozițiilor reglementate de Codul civil, în vederea înregistrării veniturilor încasate.

Așa fiind statuarea din dispozițiile legale din norma articolului de lege invocat și prin normele secundare adoptate în aplicarea și executarea dispozițiilor art. 19 din Codul fiscal că petenta datorează impozit pe profit asupra veniturilor încasate cu titlu de avans la data primei ocupări a imobilelor vândute reprezintă voința expresă neechivocă a legiuitorului, respectiv că impozitul pe profit aferent predării efective a bunurilor către cumpărător, nu se aplică exclusiv la momentul transferului dreptului de proprietate a bunului în cauză.

Pe cale de consecință, decizia de impunere pentru veniturile aferente vânzărilor de locuințe, respectiv impozitul pe profit aferent este legal datorat.

A da o altă interpretare ocolind aceste dispoziții legale imperative ar însemna practic a lipsi în esență norma juridică de conținutul ei.

Pe cale de consecință, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la reîncadrarea momentului recunoașterii veniturilor, deoarece promisiunile de vânzare-cumpărare și notele de recepție reprezintă operațiuni economico-financiare în baza cărora petenta avea obligația de a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate ca urmare a predării bunurilor imobile spre folosință către cumpărător la data predării acestora și nu data la care au fost înregistrate veniturile respective de către petentă, adică data încheierii contractelor de vânzare-cumpărare în forma autentică.

De altfel, în acest sens a statuat și Curtea de Apel Timișoara, conform Deciziei civile nr. ... /2010, definitivă și irevocabilă, care confirmă interpretarea normelor legale dată de inspecția fiscală cauzei deduse judecății, fundamentând cu puterea evidenței constatările inspecției fiscale ca fiind conforme și opiniei exprimate într-o cauză similară de instanțele de control judiciar (Tribunalul Arad și Curtea de Apel Timișoara, conform Deciziei civile mai sus indicate).

Pentru toate aceste motive, în legătură cu acest capăt de cerere pretențiile petentei din contestația formulată (motivate de aceasta în cuprinsul pct. 2B nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează a se respinge

contestația în legătură cu susținerile petentei referitoare la reîncadrarea momentului recunoașterii de către organele de inspecție fiscală, cu consecința recalculării masei impozabile a profitului.

Referitor la solicitarea petentei de reconsiderare de către organele de inspecție fiscală a costurilor de producție în sumă de ... lei ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011, în considerarea dispozițiilor art. 113 lit. i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solicitând „dispunerea întocmirii și depunerii a unei declarații rectificative privind calculul impozitului pe profit aferent anului 2010 prin recunoașterea acestor cheltuieli ca fiind deductibile în anul 2010.”, învederăm că perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2011 – 30.04.2016, solicitarea petentei neputând fi luată în considerare în condițiile în care excede perioadei cuprinse în avizul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește opinia petentei conform căreia în situația neaplicării art. 113 lit. i), îi sunt incidente prevederile art. 110 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 referitor la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale, cu consecința recunoașterii la calculul profitului impozabil ca deductibile a acestor cheltuieli, se rețin următoarele:

Conform art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 347 Dispoziții privind termenele

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

OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală prevede:

„Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

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

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale; (...)”

Raportat la dispozițiile art. 347 din Noul Cod de procedură fiscală, termenele de prescripție care au început să curgă sub imperiul legii vechi (OG nr. 92/2003) se calculează după normele în vigoare la data la care au început să curgă.

Astfel prescripția organului fiscal de a stabili obligații fiscale era reglementată la alin. 1 și alin. 2 ale art. 91 din OG nr. 92/2003, în sensul că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23 din același act normativ, dacă legea nu dispune altfel. Dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza impozabilă.

În scopul clarificării momentului nașterii obligației fiscale, se constată că în exercitarea atribuțiilor sale, Comisia Fiscală Centrală a pronunțat Decizia 7/2011 potrivit căreia termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „Declarație privind impozitul pe profit”.

Cu alte cuvinte s-a apreciat de către Comisia Fiscală Centrală faptul că dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere.

Astfel în cazul impozitului pe profit conform art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 35 Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la [art. 34](#) alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

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

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

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2010 declarația anuală se depune până la data de 25 aprilie 2011, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2012**.

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

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2011 -31.12.2015 inspecția fiscală a fost începută în data de 28.06.2016 (în interiorul termenului de 5 ani) și finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. F - AR ... în data de 16.08.2016.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit pentru anul 2011 nu este prescris prin raportare la data începerii inspecției fiscale, respectiv 28.06.2016 (data înregistrării în Registrul unic de control).

Referitor la contestația formulată împotriva ***Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../16.08.2016***, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factual și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile

fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../16.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 23, art. 91, art. 92, art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, art. 73, art. 93, art. 131, art. 219, art. 269, art. 276, art. 279, art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 19, art. 21, art. 35, art. 147¹, art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 301, art. 303 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 2.5, pct. 11.1 din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 46, pct. 258 din Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată, art. 1668, art. 1669, art. 1670 din Codul civil, se

DECIDE :

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ../16.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală;

- **desființarea parțială a** Deciziei de impunere nr. F-AR ../16.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad să emită o nouă decizie pentru aceeași perioadă, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ../16.08.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

- prezenta decizie se comunică la:

- SC X S.R.L.

- AJFP Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,