

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 395 din 20.11.2008 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC I SRL**,
cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /04.11.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. /31.10.2008, inregistrata sub nr. /04.11.2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC I SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr. /24.10.2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.09.2008, comunicata sub semnatura in data de 01.10.2008.

SC I SRL contesta suma de **S lei**, din care:

- S1 lei taxa pe valoarea adaugata;
- S2 lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- S3 lei impozit pe profit;
- S4 lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC I SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala la SC I SRL pentru perioada 01.04.2007-31.05.2008.

In urma raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.09.2008 a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.09.2008 pentru obligatii fiscale suplimentare privind impozitul pe profit, TVA, impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, impozitul pe veniturile din salarii si contributi sociale in suma totala cumulata de P lei, precum si decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. xyx/30.09.2008 pentru contributia de asigurari sociale de sanatate, impozit pe dividende si redeventa miniera.

II. Prin contestatia formulata SC I SRL solicita anularea, in parte, a deciziei de impunere nr. xxx/30.09.2008 in ceea ce priveste diferentele suplimentare de TVA, impozit pe profit si accesorii aferente in suma cumulata de S lei.

In sustinerea contestatiei SC I SRL invoca urmatoarele motive:

1. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, interpretarea in extenso a art. 160 din Codul fiscal este ineficienta intrucat art. 153 alin. 7 prevede obligatia organelor fiscale de a inregistra in scopuri de TVA, din oficiu, persoanele impozabile. Practic, organul fiscal isi invoca propria culpa prin neinregistrarea in scopuri de TVA a partenerului italian, norma imperativa invocata nelasand organului fiscal posibilitatea de a permite existenta unui raport contractual fara ca partenerul sa fie inregistrat in Romania si avand un caracter protector pentru relatiile de afaceri cu caracter de extraneitate.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit, considerarea ca nedeductibila a valorii reevaluate a terenului este netemeinica si incalca prevederile pct. 108 din anexa la O.M..F.P. nr. 1.725/2005 intrucat legiuitorul nici macar nu a prevazut aplicarea vreunei sanctiuni pentru nereevaluarea simultana a activelor din aceeasi grupa si nici macar nu interzice reflectarea rezultatelor reevaluarii in contabilitate.

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

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Cauza supusa solutionarii este daca furnizorul poate aplica masurile de simplificare pentru avansurile facturate pentru livrarea unei constructii noi si lucrari de constructii-montaj, in conditiile in care beneficiarul este o persoana juridica din Comunitate, dar neinregistrata in scopuri de TVA in Romania.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.09.2008 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au verificat taxa pe valoarea adaugata datorata de SC I SRL pentru perioada 01.08.2007-31.05.2008.

In urma inspectiei fiscale, organele de control au procedat la majorarea taxei deductibile cu suma de T1 lei si a taxei colectate cu suma de T2 lei, ceea ce a condus la stabilirea prin decizia de impunere nr. xxx/30.09.2008 a unei diferente suplimentare de TVA de plata in suma de T3 lei si majorari de intarziere aferente in suma de S2 lei, calculate pana la data de 29.09.2008.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca din totalul diferentelor stabilite, suma de S1 lei reprezinta TVA colectata suplimentar pentru suma de B lei, facturata de SC I SRL in perioada august 2007 - mai 2008 catre firma N SPA cu sediul in Italia, in regim de taxare inversa, prin aplicarea eronata a masurilor de simplificare deoarece beneficiarul nu este inregistrat ca persoana impozabila in Romania.

Facturile respective au fost emise in baza antecontractului de vanzare-cumparare incheiat la data de 01.07.2007 intre SC I SRL in calitate de promitent vanzator si firma italiana N SPA in calitate de promitent cumparator, prin care prima parte se obliga sa vanda, iar celalalta parte sa cumpere, un imobil (constructie noua tip hala + birouri) ce urma sa se edifice pe un teren in suprafata de 5.214 mp aflat in proprietatea vanzatorului. Sumele facturate reprezinta rate contractuale achitate de firma italiana cu titlu de avans conform contractului (facturile nr./02.08.2007, nr./04.09.2007, nr./10.10.2007, nr./12.11.2007, nr./05.12.2007 si nr./02.05.2008), precum si lucrari suplimentare executate extracontract (factura nr./14.02.2008). Din copiile facturilor existente la dosarul cauzei rezulta ca acestea au inscrisa valoarea facturata exprimata in euro, fara nicio mentiune cu privire la valoarea TVA, cu exceptia facturii de lucrari suplimentare din luna februarie 2008, care are inscrisa mentiunea "taxare inversa".

Prin contestatia formulata SC I SRL solicita anulara, in parte, a diferentelor stabilite de organele de inspectie fiscala in ceea ce priveste TVA de plata in suma de S1 lei si anulara integrala a majorarilor de intarziere stabilite in suma de S2 lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 134² si art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006, in vigoare pentru anul fiscal 2007:

"Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) *Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se incaseaza avansul**, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile incasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri incasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. *Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora*".

"Art. 160. - (1) **Furnizorii si beneficiarii bunurilor/serviciilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol. Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art. 153.**

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

a) deseurile si materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicata, cu modificarile ulterioare;

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

c) lucrarile de constructii-montaj;

d) bunurile si/sau serviciile livrate ori prestate de sau catre persoanele aflate in stare de faliment declarata prin hotarare definitiva si irevocabila;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(3) **Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati sa inscrie mentiunea «taxare inversa», fara sa inscrie taxa aferenta. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor inscrie taxa aferenta, pe care o evidentiaza atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa. Pentru operatiunile supuse masurilor de simplificare nu se face plata taxei intre furnizor si beneficiar.**

(5) **De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atat furnizorii/prestatorii**, cat si beneficiarii. In situatia in care furnizorul/prestatorul nu a mentionat «taxare inversa» in facturile emise pentru bunurile/serviciile care se incadreaza la alin. (2), beneficiarul este obligat sa aplice taxare inversa, sa nu faca plata taxei catre furnizor/prestator, sa inscrie din proprie initiativa mentiunea «taxare inversa» in factura si sa indeplineasca obligatiile prevazute la alin. (3)".

Incepand cu anul 2008, categoriile de bunuri si servicii pentru care se aplica masurile de simplificare au fost restranse, art. 160 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede urmatoarele:

"Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt:

a) deseurile si materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicata, cu modificarile ulterioare;

b) bunurile si/sau serviciile livrate ori prestate de sau catre persoanele pentru care s-a deschis procedura de insolventa, cu exceptia bunurilor livrate in cadrul comertului cu amanuntul;

c) materialul lemnos, conform prevederilor din norme".

Conform pct. 82 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2006:

"Conditia obligatorie prevazuta la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea masurilor de simplificare, respectiv a taxarii inverse, este ca atat furnizorul/prestatorul, cat si beneficiarul sa fie persoane inregistrate in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, si operatiunea in cauza sa fie taxabila. Masurile de simplificare se aplica numai pentru operatiuni realizate in interiorul tarii astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal".

Fata de dispozitiile legale sus-citate se retine ca, pentru livrarea/prestarea unor anumite categorii de bunuri si servicii, legiuitorul a stabilit aplicarea obligatorie a masurilor de simplificare in domeniul TVA prin metoda taxarii inverse, cu conditia expres stabilita prin lege ca atat furnizorii/prestatorii, cat si beneficiarii sa fie persoane inregistrate in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Incepand cu anul fiscal 2008, legiuitorul a exclus de la aplicarea masurilor de simplificare livrarile de cladiri si terenuri si lucrarile de constructii-montaj.

SC I SRL sustine ca organele fiscale erau obligate sa inregistreze din oficiu beneficiarul N SPA cu sediul in Italia conform art. 153 din Codul fiscal, inainte de aplicarea prevederilor art. 160 din acelasi act normativ.

Aceasta sustinere este vadit nefondata pentru motivele ce succed:

1. Astfel, referitor la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA, art. 125¹ coroborat cu art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

"Art. 125¹ - (2) In intelesul prezentului titlu:

b) o persoana impozabila este stabilita in Romania in cazul in care sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

1. persoana impozabila are in Romania un sediu central, o sucursala, o fabrica, un atelier, o agentie, un birou, un birou de vanzari sau cumparari, un depozit sau orice alta structura fixa, cu exceptia santierelor de constructii;

2. structura este condusa de o persoana imputernicita sa angajeze persoana impozabila in relatiile cu clientii si furnizorii;

3. persoana care angajeaza persoana impozabila in relatiile cu clientii si furnizorii sa fie imputernicita sa efectueze achizitii, importuri, livrari de bunuri si prestari pentru persoana impozabila;

4. obiectul de activitate al structurii respective sa fie livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, conform prezentului titlu".

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, in urmatoarele cazuri:

1. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici;

2. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri inferioara plafonului de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa;

b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon;

c) daca cifra de afaceri realizata in cursul unui an calendaristic este inferioara plafonului de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa.

(2) Prevederile alin. (1) se aplica si pentru persoana impozabila care:

a) efectueaza operatiuni in afara Romaniei care dau drept de deducere a taxei, conform art. 145 alin. (2) lit. b);

b) efectueaza operatiuni scutite de taxa si opteaza pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3).

(4) **O persoana impozabila care nu este stabilita, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si nici inregistrata in scopuri de TVA in Romania**, care are sau nu un sediu fix in Romania si care este obligata la plata taxei pentru o livrare de bunuri sau prestare de servicii, conform art. 150 alin. (1) lit. a), **va solicita inregistrarea in scopuri de TVA la organele fiscale competente, inainte de efectuarea respectivei livrari de bunuri sau prestari de servicii**. Sunt exceptate persoanele stabilite in afara Comunitatii, care efectueaza servicii electronice catre persoane neimpozabile din Romania si care sunt inregistrate intr-un stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate in Comunitate.

(5) **O persoana impozabila nestabilita in Romania si neinregistrata in scopuri de TVA in Romania**, care are sau nu un sediu fix in Romania, care intentioneaza sa efectueze o achizitie intracomunitara de bunuri, pentru care este obligata la plata taxei, conform art. 151, sau o livrare intracomunitara de bunuri scutita de taxa, **va solicita inregistrarea in scopuri de TVA, conform acestui articol, inaintea efectuarii achizitiei intracomunitare sau a livrarii intracomunitare.**

(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) **In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu".**

Din normele legale sus-citate reiese ca obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania este legata de indeplinirea mai multor criterii referitoare la calitatea de persoana impozabila, stabilirea sau nestabilirea unei astfel de persoane in Romania, categoriile de operatiuni realizate si momentul realizarii acestora, nivelul cifrei de afaceri declarate sau realizate si optiunea exprimata de persoana in cauza. Asadar, nu orice persoana impozabila, si, cu atat mai mult, nu orice persoana cu capacitate contractuala, este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA, ci numai acea persoana care indeplineste criteriile prevazute in legislatia in materie de TVA.

Rezulta ca **organele fiscale inregistreaza din oficiu numai persoanele care sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA** si care nu-si indeplinesc de bunavoie aceasta obligatie, respectiv:

- persoanele impozabile **stabilite in Romania, care realizeaza** in Romania operatiuni taxabile si/sau scutite de TVA cu drept de deducere si/sau scutite de TVA, dar pentru care exista posibilitatea optiunii, precum si operatiuni in afara Romaniei care dau drept de deducere a TVA, **daca in cursul unui an calendaristic realizeaza o cifra de afaceri din astfel de operatiuni ce atinge sau depaseste plafonul de scutire (35.000 euro);**

- persoanele impozabile stabilite in Romania, inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, **daca acestea declara o cifra de afaceri peste plafonul de scutire sau isi exprima optiunea de inregistrare**, desi declara o cifra de afaceri sub plafonul de scutire, respectiv dupa realizarea operatiunilor sub plafonul de scutire, **daca persoanele in cauza isi exprima optiunea de inregistrare;**

- persoanele impozabile **nestabilite in Romania, dar obligate la plata TVA, inaintea realizarii in Romania de operatiuni** constand in livrarea de bunuri, inclusiv livrarea intracomunitara de bunuri scutita de taxa, prestarea de servicii sau achizitia intracomunitara de bunuri.

In speta, beneficiarul operatiunilor realizate de societatea contestatara este firma N SPA, cu **sediul in Italia si care nu este stabilita in Romania**, cata vreme nici nu s-a pus problema ca aceasta societate are o sucursala sau o structura fixa in Romania si indeplineste celelalte conditii cumulative referitoare la obiectul de activitate, conducerea si intinderea

atributiilor acesteia. **Prin urmare, nefiind o persoana stabilita in Romania, beneficiarul italian nici nu are obligatia sa se inregistreze in Romania inainte sa realizeze operatiuni impozabile pe teritoriul Romaniei constand in livrari de bunuri, prestari de servicii, livrari sau achizitii intracomunitare de bunuri si, ca atare, nici organele fiscale din Romania nu-l pot inregistra din oficiu in scopuri de TVA.** Simplul fapt ca firma italiana intentioneaza sa achizitioneze un imobil in Romania nu presupune in niciun fel ca aceasta firma este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, in conditiile in care nu a inceput sa realizeze pe teritoriul Romaniei livrari de bunuri sau prestari de servicii, la care sa fie obligata la plata taxei catre autoritatile fiscale romane.

2. Potrivit art. 948 Cod civil, conditiile esentiale pentru validitatea contractelor sunt capacitatea de a contracta, consimtamantul valabil al partii ce se obliga, un obiect determinat si o cauza licita. Contrar sustinerilor contestatarei, nu exista nicio dispozitie legala, cu caracter civil ori fiscal, care sa conditioneze validitatea contractelor, si prin aceasta existenta raporturilor contractuale, de calitatea de persoane inregistrate in scopuri de TVA a partenerilor contractuali.

3. In subsidiar, chiar si in situatia in care firma italiana ar fi fost obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania si nu ar fi solicitat inregistrarea, se retine ca potrivit pct. 66 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare "*inregistrarea persoanei respective se va considera valabila incepand cu: a) data comunicarii certificatului de inregistrare in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. a) si, dupa caz, alin. (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal*" si, prin urmare, in lipsa unei inregistrari valabile a beneficiarului, dovedita cu certificatul de inregistrare, aplicarea masurilor de simplificare este interzisa.

4. De altfel, actele normative **nu se aplica in functie de numerotarea dispozitiilor normative ce alcatuiesc dispozitivul acestora, ci in functie de conexiunile si de raportul firesc dintre ele, in cadrul conceptiei generale a reglementarii.** Ca atare, nu exista nicio "obligatie subrogatorie" pentru organele fiscale in ceea ce priveste inregistrarea in scopuri de TVA a tuturor persoanelor, potential beneficiare a unor livrari de bunuri si prestari de servicii pentru care se aplica masuri de simplificare, in conditiile in care, **chiar in textul art. 160 din Codul fiscal, se prevede in mod expres ca masurile de simplificare se aplica numai in situatia in care atat furnizorul, cat si beneficiarul sunt persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania.**

Se retine ca, potrivit dispozitiilor comunitare in materie de TVA, statele membre sunt autorizate sa introduca "masuri de simplificare" prin regimul taxarii inverse in scopul imbunatatirii procedurilor de colectare a taxei sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscala sau de fraudă, si nicidecum pentru a renunta la colectarea taxei, asa cum a procedat in fapt contestatara.

5. Mai mult, *contestatara a continuat sa factureze fara TVA si in anul 2008, desi legislatia fiscala a fost modificata incepand cu data de 1 ianuarie 2008 prin eliminarea masurilor de simplificare la livrarile de imobile si lucrarile de constructii-montaj.*

Rezulta ca SC I SRL a incalcat in mod flagrant legislatia fiscala in materie de TVA, aplicand masurile de simplificare pentru livrari de bunuri/lucrari de constructii-montaj, in conditiile in care, pe de o parte, beneficiarul este o firma italiana, neinregistrata in scopuri de TVA in Romania, iar pe de alta parte, incepand cu data de 1 ianuarie 2008 astfel de operatiuni au fost excluse de la aplicarea masurilor de simplificare.

In consecinta, organele fiscale au procedat corect prin colectarea taxei pe valoarea adaugata in cota de 19% in quantum de S1 lei, aferenta operatiunilor impozabile realizate de contestatara pe teritoriul Romaniei, conform prevederilor art. 126 alin. (1) coroborat cu art. 140 alin. (1) din Codul fiscal.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere, se retine ca in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, SC I SRL datoreaza si accesoriile aferente obligatiei de plata contestate. Mai mult, desi in urma inspectiei fiscale a fost stabilita o taxa datorata in suma de T3 lei si majorari de intarziere aferente in suma de S2 lei, societatea a inteles sa conteste majorarile de intarziere in integralitatea lor, fara sa precizeze motivul pentru care a inteles sa conteste si majorarile aferente debitului necontestat.

Fata de cele mai sus aratate, contestatia SC I SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la impozitul pe profit

Cauza supusa solutionarii o constituie deductibilitatea fiscala a valorii contabile reevaluate a unor terenuri instrainate, in conditiile in care reevaluarea a fost efectuata pentru imobilizari inexistente in patrimoniul persoanei impozabile la sfarsitul exercitiului financiar si nu a vizat toate activele cuprinse in grupa respectiva de imobilizari.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.09.2008 organele de control au majorat profitul impozabil determinat de societate pentru anul 2007 cu suma de H lei, din urmatoarele motive:

- (+H1 lei) diferente din reevaluarea unui teren instrainat (nota contabila 6583=211), reevaluare efectuata fara respectarea prevederilor legale in vigoare;
- (+H2 lei) cheltuieli de sponsorizare suplimentare, nedeductibile fiscal;
- (-H3 lei) cheltuieli deductibile suplimentar din TVA nedeductibila rezultata in urma aplicarii pro-ratei.

In consecinta, organele fiscale au calculat o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de V lei, din care au dedus cheltuieli de sponsorizare in limita legala in suma de C lei, rezultand o diferenta de impozit pe profit de plata in suma de S3 lei stabilita prin decizia de impunere nr. xxx/30.09.2008.

Totodata, pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit, organele fiscale au calculat majorari de intarziere aferente in suma de S4 lei, pentru perioada 15.04.2008-29.09.2008, iar pentru neplata impozitului pe profit aferent trim. IV 2007 la nivelul impozitului aferent trim. III 2007 au calculat majorari de intarziere in suma de D lei.

Prin contestatia formulata societatea solicita anularea deciziei de impunere pentru impozitul pe profit in suma de S3 lei si majorarile de intarziere aferente in suma de S4 lei.

In drept, conform art. 7 alin. (1) pct. 33 si art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 7. - (1) In intelesul prezentului cod, cu exceptia titlului VI, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

33. valoarea fiscala reprezinta:

- a) pentru active si pasive - valoarea de inregistrare in patrimoniu;
- b) pentru titlurile de participare - valoarea de achizitie sau de aport, utilizata pentru calculul castigului sau pierderii, in intelesul impozitului pe venit ori al impozitului pe profit;
- c) **pentru mijloace fixe amortizabile si terenuri** - costul de achizitie, de productie sau valoarea de piata a mijloacelor fixe dobandite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrarii in patrimoniul contribuabilului, utilizata pentru calculul amortizarii fiscale, dupa caz. **In valoarea fiscala se includ si reevaluarile contabile efectuate potrivit legii.** In cazul in care se efectueaza reevaluari ale mijloacelor fixe amortizabile care determina o descrestere a valorii acestora sub costul de achizitie, de productie sau al valorii de piata a mijloacelor fixe dobandite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, dupa caz, valoarea fiscala ramasa neamortizata a mijloacelor fixe amortizabile se recalculeaza pana la nivelul celei stabilite pe baza costului de achizitie, de productie sau a valorii de piata a mijloacelor fixe dobandite cu titlu gratuit ori

constituite ca aport, dupa caz. In situatia reevaluarii terenurilor care determina o descrestere a valorii acestora sub costul de achizitie sau sub valoarea de piata a celor dobandite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, dupa caz, valoarea fiscala este costul de achizitie sau valoarea de piata a celor dobandite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, dupa caz".

"Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

Cu privire la determinarea profitului impozabil, pct. 12 si pct. 71⁵ din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"12. **Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991**, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

71⁵. **Pentru determinarea valorii fiscale in cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabila**, precum si pentru determinarea valorii fiscale ramase neamortizate in cazul mijloacelor fixe amortizabile evidentiata in sold la 31 decembrie 2003, **in valoarea de intrare fiscala se includ si reevaluarile efectuate, potrivit legii**, pana la acea data.

Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale ramase neamortizate in cazul mijloacelor fixe amortizabile, *vor fi luate in calcul si reevaluarile contabile efectuate dupa data de 1 ianuarie 2007*, precum si partea ramasa neamortizata din reevaluarile contabile efectuate in perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidentiata la data de 31 decembrie 2006. Nu se recupereaza prin intermediul amortizarii fiscale reevaluarile contabile efectuate dupa data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscala ramasa neamortizata la data reevaluarii (...)"

Referitor la reglementarile de natura contabila, potrivit art. 4 alin. (1) si art. 8 alin. (1) si (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata:

"Art. 4. - (1) **Ministerul Economiei si Finantelor elaboreaza si emite norme si reglementari in domeniul contabilitatii**, planul de conturi general, modelele situatiilor financiare, registrelor si formularelor comune privind activitatea financiara si contabila, normele metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora".

"Art. 8. - (1) **Evaluarea elementelor detinute cu ocazia inventarierii si prezentarea acestora in situatiile financiare anuale se fac potrivit reglementarilor contabile aplicabile.**

(2) **Reevaluarea imobiliarilor corporale se face la valoarea justa de la data bilantului.** Valoarea justa se determina pe baza unor evaluari efectuate, de regula, de evaluatori autorizati conform reglementarilor legale in vigoare".

In acest sens, in materia reevaluarii imobiliarilor corporale, Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc urmatoarele:

"108. - (1) **Entitatile pot proceda la reevaluarea imobiliarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar**, astfel incat acestea sa fie prezentate in contabilitate la valoarea justa, **cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluari in situatiile financiare intocmite pentru acel exercitiu** (...).

(2) In cazul efectuarii reevaluarii imobiliarilor corporale, acest lucru trebuie prezentat in notele explicative, impreuna cu elementele supuse reevaluarii, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum si elementul afectat din contul de profit si pierdere.

109. - (1) **Reevaluarea imobiliarilor corporale se face la valoarea justa de la data bilantului.** (...).

110. - (1) In cazul in care, ulterior recunoasterii initiale ca activ, *valoarea unui activ imobilizat este determinata pe baza reevaluarii activului respectiv, valoarea rezultata din reevaluare va fi atribuita activului, in locul costului de achizitie/costului de productie sau al oricarei alte valori atribuite inaintea aceluia activ.* In astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului avand in vedere valoarea acestuia, determinata in urma reevaluarii.

(2) **Elementele dintr-o grupa de imobilizari corporale se reevalueaza simultan pentru a se evita reevaluarea selectiva si raportarea in situatiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinatie de costuri si valori calculate la date diferite.**

(3) **Daca un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate,** cu exceptia situatiei cand nu exista nici o piata activa pentru acel activ.

(4) O grupa de imobilizari corporale cuprinde active de aceeași natura și utilizari similare, aflate în exploatarea unei entități.

(5) *Exemple de grupe de imobilizari corporale sunt: terenuri; cladiri; masini si echipamente; nave; aeronave etc. (...)*.

*Din dispozitiile legale anterior citate rezulta ca, in materia impozitului pe profit, baza impozabila este reprezentata de **profitul contabil, determinat pe baza veniturilor si cheltuielilor astfel cum sunt inregistrate in contabilitate, pe baza reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii, ajustat prin deducerea veniturilor neimpozabile si adaugarea cheltuielilor nedeductibile specifice acestui tip de impozit.***

*Prin urmare, in cazul impozitului pe profit, cheltuielile luate in considerare pentru calculul profitului impozabil trebuie sa indeplineasca **doua conditii cumulative:***

*- **in primul rand, cheltuielile sa respecte reglementarile contabile in domeniu;***

- in al doilea rand, cheltuielile sa fie efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si sa respecte cerintele de deductibilitate specifice acestui tip de impozit.

*Astfel, in cazul imobilizarilor corporale, inclusiv terenuri, reevaluarile contabile nu sunt obligatorii, dar in cazul in care sunt efectuate, acestea trebuie sa respecte reglementarile contabile aplicabile, respectiv **sa se efectueze numai pentru imobilizarile existente in patrimoniul entitatii la sfarsitul exercitiului financiar si sa se efectueze concomitent pentru toate activele cuprinse in grupa respectiva de imobilizari.***

In speta, la data de 03.12.2007 SC I SRL a reevaluat terenurile situate in O1 si O2, prin majorarea valorii initiale de achizitie a acestora, fara a proceda si la reevaluarea terenului detinut in com. O3, km., jud. G. Totodata, societatea a instrainat in luna decembrie 2007, cu factura nr. 13, 64.687 mp teren situat in O1 si 44.800 mp teren situat in O2, inregistrand in cheltuieli suma de H1 lei aferenta reevaluării.

Or, reevaluarea respectiva a fost inregistrata de societate contrar reglementarilor contabile in vigoare, respectiv:

- a fost efectuata la data de 3 decembrie 2007 pentru imobilizari corporale (terenuri) care au fost instrainate tot in luna decembrie 2007 si care, prin urmare, nu mai existau in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar aferent anului 2007, contrar prevederilor art. 8 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata si pct. 108 alin. (1) din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a;

- nu a fost efectuata pentru toate activele existente in grupa de imobilizari, desi pentru terenurile in cauza exista o piata activa in Romania.

Sustinerea contestatarei precum ca legiuitorul nu a prevazut nicio sanctiune pentru nereevaluarea simultana a tuturor activelor dintr-o grupa de imobilizari este nefondata, in conditiile in care legislatia fiscala prevede in mod expres ca valoarea fiscala a terenurilor include si reevaluarile contabile efectuate potrivit legii, iar inregistrarea cheltuielilor in contabilitate este conditionata de respectarea reglementarilor contabile aplicabile, in speta Reglementarile

contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, cu modificarile si completarile ulterioare.

Adaugand **sintagma "efectuate potrivit legii"** (alin. (1) pct. 33 lit. c) din Legea nr. 571/2003), legiuitorul a inteles sa recunoasca din punct de vedere fiscal nu orice reevaluare inregistrata in contabilitate, ci numai acea reevaluare efectuata cu respectarea reglementarilor contabile in domeniu. In acest sens sunt si prevederile pct. 110 alin. (3) din Reglementari, care stabilesc ca, odata ce un activ imobilizat este reevaluat, este obligatorie reevaluarea tuturor celorlalte active din grupa, legiuitorul folosind si aici **sintagma "trebuie reevaluate"**.

Totodata, desi sustine ca masura luata de organele de inspectie fiscala incalca prevederile **pct. 108** din Reglementari, **contestatara insasi nu a respectat reglementarile invocate, care stipuleaza in mod expres ca se poate proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar**, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluari in situatiile financiare intocmite pentru exercitiul financiar respectiv. Cum, in speta, terenurile in cauza nu exista la sfarsitul exercitiului financiar 2007, ele fiind iesite din patrimoniu prin instrainare in cursul lunii decembrie 2007, acestea nu puteau fi reevaluate si, cu atat mai mult, rezultatele inventarierii nu puteau fi reflectate in situatiile financiare intocmite pentru exercitiul financiar 2007.

Ca atare, avand in vedere ca reevaluarea a fost efectuata cu incalcarea reglementarilor contabile in vigoare, pretentia contestatarei de a lua in considerare la determinarea profitului impozabil o astfel de reevaluare este neintemeiata si contrara principiului de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta de impozit pe profit stabilita de organele de inspectie fiscala in suma de S3 lei si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de S4 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. (1) pct. 33 lit. c), art. 19 alin. (1), art. 125¹ alin. (2), art. 134², art. 153 si si art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12, pct. 71⁵, pct. 66 alin. (1) si pct. 82 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 4 alin. (1) si art. 8 alin. (1) si (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, pct. 108, pct. 109 si pct. 110 din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC I SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.09.2008, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x pentru suma de S lei lei reprezentand TVA, impozit pe profit si accesorii aferente.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.