

DECIZIE nr. 1187/104/16.03.2016

privind contestația formulată de S.C. XXX S.R.L.
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. xxx/28.09.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. xxx/21.09.2015, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. xxx/28.09.2015, asupra contestației formulate de

S.C. XXX S.R.L.,
CIF: xxx
Cu sediul social în xxx

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin sub nr. xxx/03.08.2015, la Activitatea de Inspecție Fiscală Caraș-Severin sub nr. xxx/05.08.2015, la A.N.A.F. sub nr. xxx/19.08.2015-A_SLP xxx/20.08.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. xxx/28.09.2015.

Petenta S.C. XXX S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS xxx/06.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS xxx/06.07.2015, precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. xxx/13.07.2015, emise de A.J.F.P. Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând admiterea contestației, și ca urmare revocarea/desființarea deciziei de impunere contestate.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de Inspecție fiscală nr. F-CS xxx/06.07.2015, se rețin următoarele:

În drept, OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea conferită de art. 205 și următoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este reglementată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține 38 pagini.

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentului și aceasta fiind cea care produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. XXX S.R.L. împotriva Raportului de inspecție

fiscală nr. F-CS xxx/06.07.2015, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de petenta S.C. XXX S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS xxx/06.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de **xxx lei** reprezentând:

- Impozit pe profit in suma de xxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit in suma de xxx lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de xxx lei;
- taxa pe valoarea adăugata in suma de xxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA in suma de xxx lei;
- penalități de întârziere aferente TVA in suma de xxx lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av. xxx, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială nr. xxx, în original, așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

I. Petenta S.C. XXX S.R.L., prin reprezentantul său legal contestă Decizia de impunere nr. F-CS xxx/06.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS xxx/06.07.2015 de către Activitatea de Inspecție Fiscală Caraș-Severin, considerând decizia de impunere atacată (împreună cu toate actele conexe sau accesorii acesteia) ca fiind netemeinică și nelegală, pentru următoarele motive:

1. Referitor la Impozitul pe profit:

1.1. Referitor la înregistrarea veniturilor derivate din vanzarea de locuințe si impozitul pe profit aferent:

Prin decizia contestata, organele de inspecție fiscală au retinut ca in activitatea petentei s-ar fi semnalat deficiente generate de *modul deficitar de evidințiere a veniturilor din vanzarea de locuințe.*

Astfel, s-a retinut ca in cadrul proiectului imobiliar dezvoltat de petentă au fost edificate un număr de 10 blocuri de locuințe destinate vanzarii către diverse persoane fizice si ca in acest sens intre petentă si potențialii clienți au

fost încheiate antecontracte/promisiuni sinalagmatice de vânzare-cumpărare pentru apartamentele și, eventual, parcările aferente acestora, iar ulterior părțile urmau a încheia contracte de vânzare definitive, în forma autentică, în conformitate cu termenii și condițiile acestor antecontracte/promisiuni.

Conform acestor antecontracte/promisiuni, din prețul total al apartamentului se achită o parte ca avans, iar restul prețului de vânzare se achită cel târziu până la data predării imobilului, care se efectua pe baza Procesului Verbal de predare primire, iar în situația în care Promitentul Cumpărător nu achită integral restul de preț până la data predării imobilului, acesta avea posibilitatea *reșalonării restului de preț* pe o perioadă de maxim 8 ani, în condițiile prevăzute de pct.3 din antecontractele/promisiunile de vânzare-cumpărare.

În opinia petentei, în mod eronat s-a reținut ca la data prevăzută în promisiune pentru punerea la dispoziția clientului a apartamentului, se încheie un Proces-verbal prin care acesta recepționează apartamentul și intra în posesia lui, iar între parti se încheie o nouă promisiune de vânzare-cumpărare prin care se stabilește eșalonarea la plată a contravalorii apartamentului și se menționează faptul ca transferul dreptului de proprietate asupra apartamentului se va efectua după ultima plată.

Astfel, analizând conținutul economic al operațiunilor, organele de control 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 (lucru confirmat și de punctul de vedere exprimat în acest sens, în baza adresei nr.xxx/13.05.2015 emisă de către MFP - Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale), *la baza acestor considerente stand prevederile punctului 258 din Ordinul 3055/2009 și ale punctului 441 din Ordinul 1802/2014.*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi, s-a considerat ca odată cu predarea bunurilor către cumpărător petenta a transferat către client riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, fapt ce impune recunoașterea veniturilor.

Petenta arată că organele de control au apreciat *ca darea în folosință a imobilului pentru o perioadă de câțiva ani nu poate fi considerată promisiune de vânzare* chiar dacă acesta este titlul documentului ce reglementează cadrul juridic în care se derulează relația contractuală dintre cele două parti, sens în care s-a invocat *principiul prevalenței economice în fața juridicului* reglementat de punctul 46 din Ordinul 3055/2009 și respectiv punctul 57 din Ordinul 1802/2014.

Astfel, în raport de prevederile pct.258 alin.(1) din OMFP 3055/2009 și pct.441 alin.(1) din OMFP 1802/2014, s-a concluzionat că în cazul tuturor tranzacțiilor derulate de petentă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor din vânzarea imobilelor *la momentul predării efective* a acestora către cumpărători, motivat de faptul ca petenta a transferat cumpărătorilor

riscurile si avantajele semnificative ce decurg din proprietatea asupra bunurilor, ca nu am mai gestiona imobilul la nivelul la care am fi facut-o in mod normal, ca marimea veniturilor poate fi evaluata in mod credibil, respectiv *este posibil* ca beneficiile economice asociate tranzacției sa fie generate către entitate, costurile tranzacției pot fi evaluate in mod credibil respectiv *prețul cost al imobilului este cunoscut de către petentă si înregistrat in evidenta contabila*, iar tranzacția nu ar reprezenta doar o promisiunea de vanzare incat sa nu genereze contabilizarea veniturilor ci un fapt, predarea efectiva a bunului fiind o operațiune realizata.

Petenta apreciază ca toate constatările si concluziile organelor de control referitoare la recalcularea impozitului pe profit ca urmare a recunoașterii retroactive a veniturilor din vanzarea de locuințe de la momentul predării apartamentelor către promitentii-cumparatori sunt *nelegale*, întrucât *se bazeaza pe o interpretare si aplicare gresita a legii*, pentru următoarele motive:

1.1.1. In mod greșit s-a concluzionat ca din momentul predării apartamentelor către promitentii-cumparatori antecontractele/promisiunile de vanzare-cumparare încheiate de aceștia nu ar mai reprezenta promisiuni de vanzare, ci vanzari definitive deja realizate. Astfel:

- Singurul argument invocat de organele de control este acela *ca darea in folosința a imobilului pentru o perioada de cativa ani nu poate fi considerata promisiune de vanzare*, acestea încercând sa acrediteze ideea ca daca un promitent-cumparator folosește bunul promis pentru o perioada mai îndelungata, simpla promisiune de vanzare-cumparare s-ar transforma automat intr-un contract de vanzare cu plata in rate.

Aceasta teorie este lipsita de orice suport legal, nu exista niciun text de lege care sa limiteze durata de derulare a unei promisiuni de vanzare sau a folosinței exercitate de promitentul-cumparator in temeiul unei astfel de promisiuni.

Dimpotrivă, elementul de diferențiere între o promisiune si un contract de vanzare-cumparare cu plata in rate nu tine nicidecum de durata folosinței exercitate asupra bunului, ci diferența se regăsește in obiectul actului juridic si in efectele pe care acesta le produce.

Astfel, promisiunea de a contracta (pe care legiuitorul o reglementează cu totul distinct fata de contractul de vanzare, prin dispozițiile art. 1279 Cod civil) se definește ca fiind actul juridic prin care părțile (sau numai una dintre ele) se obliga ferm si reciproc (sau numai unilateral) sa incheie in viitor un contract ale cărui elemente esențiale sunt stabilite in prezent.

In consecința, obiectul promisiunii consta doar in angajamentul reciproc al părților de a încheia in viitor un contract, motiv pentru care o astfel de promisiune de vanzare-cumparare nu poate genera prin ea insasi efectul transmiterii dreptului de proprietate asupra bunului indiferent de durata folosinței si nici măcar daca prețul este achitat integral, ci pentru ca vanzarea

sa se realizeze este necesar ca părțile sa incheie ulterior un alt contract (adica un al doilea contract), respectiv contractul de vanzare propriu-zis a bunului, singurul in măsură sa producă efectul transmiterii dreptului de proprietate asupra bunului (care este principalul efect al unei vanzari).

Prin urmare, elementul de diferențiere a unei simple promisiuni de vanzare-cumparare fata de un contract de vanzare cu plata in rate (care este reglementat de legiuitor cu totul distinct fata de simpla promisiune de a contracta, prin dispozițiile art. 1755 Cod civil), este acela ca:

i) simpla promisiune de vanzare (promisiunea de a contracta conform art. 1279 Cod civil), chiar daca este insotita de predarea bunului si urmata de plata integrala a prețului, *nu poate produce niciodată, in sine, efectul principal al unei vanzari, si anume transferul dreptului de proprietate asupra bunului*: dimpotrivă, pentru ca vanzarea sa devină un fapt, o operațiune realizata, este necesar ca părțile sa se reintalneasca ulterior pentru a încheia un al doilea contract (contractul final de vanzare), prin care se realizează vanzarea propriu-zisa a bunului.

Acesta este motivul pentru care, prin dispozițiile art. 1279 alin.(3) Cod civil, legiuitorul a prevăzut si remediul pentru situația in care una din parti refuza sa mai incheie ulterior contractul promis - si anume beneficiarul se poate adresa instanței de judecata pentru a obține pronunțarea unei hotarari judecătorești care sa tina loc de contract final de vanzare -, din acest text legal rezultând inca o data ca *este absolut imposibil ca o simpla promisiune de vanzare-cumparare sa se convertească automat in contract de vanzare*, indiferent de durata de exercitare a folosinței asupra bunului promis;

ii) prin comparație, contractul de vanzare cu plata in rate si cu rezerva proprietății (reglementat de art. 1755 Cod civil) *produce in sine efectul transferului dreptului de proprietate asupra bunului odată cu plata integrala a prețului*, fara a fi necesar ca părțile sa se mai reintalneasca pentru a încheia vreun alt contract, in acest caz legiuitorul statuând in mod expres ca “cumpărătorul dobândește dreptul de proprietate la data achitării ultimei rate din preț”.

In concluzie, este mai presus de orice discuție ca o promisiune de vanzare-cumparare nu poate fi niciodată confundata sau asimilata cu un contract de vanzare-cumparare cu plata in rate, întrucât *cele doua tipuri distincte de contracte au un obiect cu totul diferit si efecte diferite*, in sensul ca o simpla promisiune de vanzare-cumparare, indiferent de numărul anilor in care promitentul-cumparator folosește bunul promis, *nu poate produce niciodată, prin ea insasi, efectul principal al unei vanzari* (si anume transferul dreptului de proprietate asupra bunului) nici macar după plata integrala a prețului.

- Fata de diferența clara de obiect si efecte, este evident ca in cazul din speța *nu este aplicabil nici principiul prevalentei economicului asupra juridicului* invocat de organele de control.

Sub acest aspect, din dispozițiile pct.46 din Ordinul 3055/2009 rezulta că se poate de clar că acest principiu primește incidența doar în situația în care documentul justificativ nu este în concordanță cu realitatea raportului juridic dintre părți, respectiv în cazul în care ar exista o discrepanță între fondul raportului juridic și forma actului încheiat, scopul acestui principiu fiind acela de a evidenția în mod exact în contabilitate drepturile și obligațiile părților derivate din raportul juridic.

Petenta consideră că toate aceste principii au fost respectate, în sensul că actul juridic încheiat reflectă întocmai adevăratele raporturi juridice dintre părți (voința reală a părților fiind de a încheia la început doar o promisiune de a contracta în sensul dispozițiilor art. 1279 Cod civil), prevede în mod clar modul de derulare a operațiunii (și anume că după această primă etapă a promisiunii urmează a se încheia un al doilea contract, și anume contractul final de vânzare a bunului imobil), respectă întocmai cadrul legal existent (art.1279 Cod civil care reglementează în mod distinct promisiunea de a contracta față de contractul de vânzare cu plată în rate) și *nu există niciun fel de discrepanță între titlul actului juridic și conținutul real al raportului juridic dintre părți sau mecanismul de derulare a acestuia.*

Dimpotrivă, *o astfel de discrepanță este generată chiar de către organele de control, prin recalificarea unor simple promisiuni de vânzare-cumpărare în contracte de vânzare cu plată în rate, întrucât prin această recalificare se ajunge în situația anormală că tratamentul contabil al operațiunii să fie în neconcordanță cu realitatea raportului juridic dintre părți și cu mecanismul real de derulare a acestuia, care este și rămâne cel specific unei promisiuni de vânzare-cumpărare, care indiferent de durata exercitării folosinței asupra bunului și de plată integrală a prețului nu poate genera în sine efectul principal specific unei vânzări, respectiv transferul dreptului de proprietate asupra bunului.*

În concluzie, nu există nicio discrepanță între realitatea raportului juridic dintre părți și titlul sau forma actului juridic, *rezultă că principiul prevalenței economice asupra juridicului invocat de organele de control este inaplicabil în cazul din speță, iar recalificarea promisiunilor de vânzare-cumpărare în contracte de vânzare cu plată în rate este lipsită de suport legal.*

1.1.2. Promisiunile de vânzare nu generează, conform legii înregistrarea/ contabilizarea veniturilor.

a) Referitor la mecanismul de derulare a tranzacțiilor practicate de petentă:

Predarea apartamentelor către clienți a avut loc în baza unor simple promisiuni de vânzare, și nicidecum *în baza unor contracte de vânzare cu plată în rate*, iar în condițiile în care documentul justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate reflectă în mod fidel realitatea acordului de voință al părților contractante și mecanismul de derulare a operațiunii

economice, nu exista niciun temei care sa justifice recalificarea promisiunilor de vanzare-cumparare in orice altceva, iar principiul prevalentei economicului asupra juridicului este *inaplicabil*.

Atat sub aspect formal cat si *in fond*, vanzarea locuințelor din proiectul imobiliar dezvoltat de petentă parcurge doua etape succesive, si anume:

1) Intr-o prima etapa, se incheie o *simpla promisiune de vanzare-cumparare, netranslativa de proprietate*, in baza careia atat promitentul-vanzator, cat si promitentul- cumparator *isi asuma doar o obligație viitoare* de a încheia in viitor un *al doilea contract* de vanzare propriu-zis a bunului imobil; odata cu încheierea unei astfel de promisiuni, promitentul- cumparator achita de regula un avans cu o pondere mica din prețul imobilului, fiind stabilit de comun acord un termen pentru plata diferenței de preț;

Ca regula generala, promitentul-cumpărător are obligația de a achita integral prețul apartamentului intr-un termen relativ scurt si numai in mod excepțional, in situația in care din rațiuni economice promitentul-cumpărător nu reușește sa achite diferența de preț in termenul prevăzut inițial in promisiune, petenta acorda promitentului-cumparator facilitatea reesalonarii plății diferenței de preț pe perioade succesive de cate 1 an - in limita unei perioade maxime de reesalonare de 8 ani - facilitate la care promitentul-cumparator poate recurge (sau nu) de la an la an, in funcție de resursele financiare de care dispune pentru plata diferenței de preț.

Prin urmare, nu numai ca nu exista niciun temei legal care sa justifice recalificarea acestor promisiuni de vanzare-cumparare in contracte de vanzare cu plata in rate, ci promisiunile încheiate de petentă *nici măcar nu pot fi calificate din start drept promisiuni cu rate*, cata vreme ele prevăd doar excepțional posibilitatea reesalonarii plății diferenței de preț, numai pentru situația in care promitentul cumpărător nu este in măsură sa achite integral prețul apartamentului pana la termenul de plata integrala a prețului prevăzut inițial, iar

2) In a doua etapa, după plata integrala a prețului, intre petentă ca si dezvoltator si client, se incheie contractul final de vanzare a bunului imobil translativ de proprietate, moment in care dezvoltatorul transfera cumpărătorului final atat riscurile, cat si toate attributele si prerogativele ce decurg din dreptul de proprietate asupra imobilului respectiv.

In consecința, dat fiind ca in toate cazurile predarea apartamentelor către clienți are loc in perioada de executare a promisiunilor de vanzare-cumparare - care, nu pot fi asimilate unei vanzari propriu zise cu plata in rate, intrucat indiferent de durata exercitării folosinței asupra bunului promis acestea nu pot genera, in sine, efectul translativ de proprietate nici macar după plata integrala a prețului. În opinia petentei, îi *sunt aplicabile dispozițiile speciale ale art. 258 alin. (3) din Ordinul MFP nr.3055/2009 si respectiv 442 din Ordinul MFP nr. 1802/2014, potrivit carora „O promisiune de vanzare nu genereaza contabilizarea de venituri”*.

b) Referitor la norma speciala, derogatorie de la condițiile generale, aplicabila in cazul promisiunilor de vanzare:

Din analiza textelor legale rezulta cat se poate de clar ca dispozițiile art. 258 alin.(3) din Ordinul MFP nr.3055/2009 au caracterul unei norme speciale in raport de dispozițiile cu caracter general ale art.258 alin.(1) si (2) din Ordinul MFP nr.3055/2009, astfel ca potrivit principiilor fundamentale *specialia generalibus derogant* si *generalia specialibus non derogant*, dispozițiile speciale ale art.258 alin.(3) sunt in mod obligatoriu aplicabile cu prioritate in cazul particular al promisiunilor de vanzare-cumparare si este inadmisibil ca norma generala din art.258 alin.(1) si (2) sa fie extrapolata in acest caz particular (al promisiunilor de vanzare) pentru care exista o norma speciala.

Rezulta astfel că, voința neechivoca a legiuitorului a fost aceea ca cele 4 condiții generale de recunoaștere a veniturilor din vanzarea de bunuri sa fie aplicabile strict numai raporturilor juridice de vanzare derivate din contracte de vanzare si de a omite in mod expres din sfera de aplicare a acestor condiții promisiunile de vanzare. despre care legiuitorul statueaza in mod clar ca nu generează contabilizarea de venituri.

Optica organelor de control ca odata ce bunul promis a fost predat, nu ar mai fi vorba de o simpla promisiune, ci de un fapt consumat, adica de o operațiune realizata de vanzare cu plata in rate - *nu are nicio logica* intrucat, daca aceasta ar fi fost voința legiuitorului, dispozițiile speciale ale art.258 alin.(3) din Ordinul MFP nr.3055/2009 si art.442 din Ordinul MFP nr.1802/2014 nu si-ar mai fi avut rostul, pentru ca ipoteza predării (livrării) bunului in baza unei simple promisiuni de vanzare pur si simplu nu s-ar mai fi întâlnit in practica.

1.1.3. Opinia vădit arbitrara exprimata de MFP prin adresa cu nr. xxx/13.05.2015 nu poate justifica eludarea legii.

Concluzia organelor de control ca petenta ar fi avut obligația înregistrării veniturilor si descărcării gestiunii inca de la darea in folosința a apartamentelor se intemeiaza, *in principal*, pe punctul de vedere exprimat in acest sens de către MFP - Direcția Generala de Legislație Cod Fiscal si Reglementari Vamale in baza adresei nr.xxx/13.05.2015.

În opinia petentei, adresa cu nr.xxx/13.05.2015 emisa de MFP - Direcția Generala de Legislație Cod Fiscal si Reglementari Vamale nu se refera deloc la situația concreta a operațiunilor economice (promisiuni de vanzare-cumparare) derulate de petentă, ci de la un capat la altul adresa *analizeaza exclusiv situația contractelor de vânzare cu plata in rate* in raport de condițiile generale prevăzute de art.258 alin.(2) si art.258 alin.(2ind.1) din OMFP nr.3055/2009, concluzionând pur teoretic ca in cazul acestor contracte veniturile se recunosc atunci când se produc tranzacțiile de vanzare-cumparare, si nu la încasarea contravalorii apartamentelor vândute. Petenta reține

concluzia că în cazul contractelor propriu zise de vânzare cu plată în rate (deci nu a unor simple promisiuni de vânzare), unde vânzătorul își rezerva pur formal titlul de proprietate doar ca o garanție a plății prețului, iar prin efectul legii titlul de proprietate se transfera cumpărătorului în mod automat odată cu plata ultimei tranșe fără a mai fi necesară încheierea între părți a vreunui alt contract, lucrurile stau așa cum arată opinia MFP, și anume că veniturile trebuie recunoscute la data producerii tranzacției de vânzare-cumpărare (adică la data perfectării vânzării propriu-zise), indiferent de reținerea pur formală a titlului de proprietate sau de neplata integrală a prețului.

În opinia petentei, conținutul adresei și concluziile acesteia se referă exclusiv la contractele de vânzare cu plată în rate, adresa nefăcând absolut nicio referire la situația promisiunilor de vânzare sau la practica comercială concretă a petentei, în tot conținutul adresei nefiind pomenit nici măcar o dată termenul de promisiune de vânzare și nici nu sunt menționate dispozițiile speciale ale art.258 alin.(3) din OMFP nr.3055/2009, potrivit cărora “O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri”, iar ca urmare nici nu se explică de ce această normă specială, derogatorie de la condițiile generale prevăzute de art.258 alin.(2), ar trebui înlăturată în cazul promisiunilor de vânzare încheiate de noi.

În concluzie, din simpla citire a adresei MFP rezultă că se poate de clar că considerațiile acesteia nu sunt deloc aplicabile în cazul din speță, întrucât răspunsul MFP face o analiză pur teoretică a contractelor de vânzare cu plată în rate, fără absolut nicio referire la situația promisiunilor de vânzare practicate de petenta, respectiv la cadrul legal și tratamentul aplicabil acestora.

1.1.4. Niciuna din condițiile prevăzute de lege pentru recunoașterea și înregistrarea veniturilor de la data predării locuințelor către clienți nu este îndeplinită:

În contestația formulată, petenta citează dispozițiile art.258 din Ordinul MFP nr.3055/2009, (care sunt mult similare actualelor dispoziții ale art.441-442 din Ordinul MFP nr.1802/2014), din analiza căreia rezultă o primă concluzie clară că alineatele (1) și (2) se referă la veniturile generate de contractele de vânzare de bunuri (mai exact de contractele de vânzare cu plată în rate, la care obligativitatea înregistrării veniturilor poate surveni la data predării bunului, la data livrării lui pe baza de factură sau la data transferului titlului de proprietate, după caz, în funcție de momentul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute de alin.(2)), în vreme ce promisiunile de vânzare beneficiază de o dispoziție specială distinctă, care statuează în mod clar că o promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Prin urmare, în opinia petentei, toate predările de apartamente s-au realizat în baza promisiunilor de vânzare, rezultă că potrivit principiului *specialia generalibus derogant* sunt aplicabile cu prioritate prevederile art. 258 alin.(3) din Ordinul MFP nr.3055/2009 (sau dispozițiile similare ale art.442 din

Ordinul MFP nr. 1802/2014) in raport cu care nu ar avea obligația de a înregistra veniturile de la data predării.

Cu toate acestea, chiar daca s-ar avea in vedere criteriile de ordin general prevăzute de art. 258 alin. (2) din Ordinul MFP nr.3055/2009 - deși prin voința expresa a legiuitorului aceste criterii nu se aplica promisiunilor de vanzare - oricum nici in raport de aceste criterii generale, in situația particulara a promisiunilor petentei de vanzare-cumparare nu se impunea înregistrarea contabila si fiscala a veniturilor la momentul predării imobilelor către promitentii-cumparatori, deoarece:

a) prin predarea bunului petenta nu transfera promitentului-cumparator riscurile si avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunului, fapt confirmat de împrejurarea ca imobilul continua sa fie asigurat de către petentă pentru riscurile obișnuite ale dreptului de proprietate (condiție impusa si prin contractul de credit încheiat de petentă cu banca finanțatoare a proiectului imobiliar), precum si de faptul ca odata cu predarea petenta nu transferă promitentului-cumparator posesia sau vreun drept real, dezmembrământ al dreptului de proprietate, ci numai detenția precara asupra bunului imobil, astfel ca pana la momentul perfectării contractului de vanzare promitentul-cumparator nu are statut de posesor, titular al atributelor dreptului de proprietate, ci este un simplu tolerat al proprietarului.

Sub acest aspect, Codul civil face o diferența clara intre noțiunea de posesie, ca fiind exercitarea in fapt a prerogativelor dreptului de proprietate asupra unui bun de către persoana care il stapaneste si care se comporta ca un proprietar - art.916 Cod civil, si cea de detenție precara (despre care art.918 Cod civil statueaza ca nu constituie posesie stapanirea unui bun de către un detentor precar, precum orice persoana care, deținând bunul, il stapaneste prin îngăduință proprietarului), astfel ca in raport de aceasta diferențiere este evident ca prin predarea apartamentelor promitentii cumpărători nu dobândesc posesia asupra acestora, ci doar o detenție precara irelevanta sub aspectul prerogativelor dreptului de proprietate.

Dovada cea mai clara a faptului ca petenta nu transferă promitentilor-cumparatori avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunului - ci numai o detenție precara ce poate fi oricând revocata - o constituie insusi faptul ca, potrivit prevederilor Promisiunilor de vanzare-cumparare, in situația in care promitentul-cumparator nu achita la scadenta chiar si numai o transa din prețul de achiziție al imobilului, in calitatea petentei de proprietar si gestionar deplin asupra bunului imobil are puterea si toate prerogativele necesare pentru a-l evacua imediat pe promitentul-cumparator din apartament, printr-o simpla procedura de evacuare, fara a fi necesara in prealabil nicio acțiune judiciara de rezoluțiune a contractului etc.

b) pana la momentul perfectării contractului final de vanzare - care coincide cu momentul ieșirii bunului imobil din patrimoniul si gestiunea petentei - imobilul continua sa se afle in gestiunea petentei, fiind in continuare

grevat de ipoteca constituita de catre petentă in favoarea băncii finanțatoare (conform dispozițiilor Legii nr. 190/1999) si de interdicția corelativa de instrainare si grevare instituita in favoarea aceleiași banei finanțatoare, sarcini care prin valoarea lor (de regula de mai multe milioane de euro) absorb si golesc de conținut orice posibil atribut sau avantaj decurgând din dreptul de proprietate asupra bunului imobil.

c) marimea veniturilor nu poate fi evaluata in mod cert si credibil in niciun moment din cursul executării promisiunilor de vanzare-cumparare întrucât, pe de o parte, petenta nu poate cunoaște cu certitudine in niciun moment data realizării efective a veniturilor, iar pe de alta parte pe întreaga perioada de derulare a promisiunii exista un grad ridicat de improbabilitate in ceea ce privește realizarea veniturilor, in promisiune existând stipulat un pact comisoriu expres care atrage rezoluțiunea de plin drept a întregii promisiuni in situația in care oricare din ratele lunare aferente prețului imobilului nu este achitata in termen de 30 de zile de la scadenta convenita.

Or, acest risc de rezoluțiune creste exponențial avand in vedere ca plata prețului poate fi reesalonata pe o perioada de pana la 7-8 ani, dovada clara in acest sens fiind rata ridicata de promisiuni rezoluate ca urmare a neplății prețului, respectiv ponderea mare (din total promisiuni încheiate) a acelor promisiuni de vanzare-cumparare care finalmente nu mai generează petentei beneficiile economice preconizate inițial si ajung sa fie, pe parcurs, rezoluate.

În opinia petentei, prin decizia contestata organele de control denaturează textul legal, întrucât potrivit legii condiția se refera la probabilitatea (si nu doar la posibilitatea incerta) de realizare a veniturilor din operațiunea economica, diferența de nuanța fiind semnificativa.

1.1.5. Soluția organelor de control de a ne impune înregistrarea veniturilor - in baza unor simple promisiuni de vanzare - de la data predării apartamentelor către clienți contravine si principiului simultaneității înregistrării in contabilitate a veniturilor si cheltuielilor:

Soluția organelor de control incalca norma speciala si derogatorie expres prevăzută de legiuitor prin dispozițiile art.258 alin.(3) din OMFP nr.3055/2009 si art.442 din OMFP nr.1802/2014, si anume ca "O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri", aceasta soluție conduce inevitabil si la încălcarea *principiului simultaneității înregistrării in contabilitate a veniturilor si cheltuielilor* consacrat de dispozițiile art.36 alin.(2) din OMFP 3055/ 2009 si art. 53 alin.2 din OMFP 1802/2014, conform carora: "Veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeași tranzacție *sunt recunoscute simultan in contabilitate*, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidențierea distincta a acestor venituri si cheltuieli".

Dispozițiile Codului Fiscal trebuie interpretate si aplicate in mod coroborat (si nicidecum disparat, cum procedează organele de control), in

sensul ca in aplicarea prevederilor art. 19 alin.(1) din Codul Fiscal si pct.12 din Norme trebuie avut in vedere si faptul ca pe perioada de executare a unei simple promisiuni de vanzare-cumparare *este juridic imposibil ca bunul imobil sa iasa din gestiunea dezvoltatorului in virtutea dispozițiilor Titlului IX din Codul fiscal privind **impozitele si taxele locale*** (adica din perspectiva obligației dezvoltatorului de a menține imobilul înregistrat in gestiunea sa in scopul stabilirii si plății impozitului pe clădiri/ terenuri). Atâta timp cat imobilul nu este radiat din rolul sau fiscal la Direcția Venituri a Primăriei (radiere ce nu poate avea loc decât in baza contractului de vanzare si nicidecum pe baza unei simple promisiuni de vanzare), dezvoltatorul are obligația legala de a menține bunul respectiv in gestiunea sa interna si nu exista nicio dispoziție legala care sa ii permită descărcarea anticipata din gestiune.

In consecința, si din aceasta perspectiva politica contabila a petentei (respectiv ca pe parcursul executării promisiunilor de vanzare toate cheltuielile asociate realizării obiectului tranzacției sunt înregistrate inițial in contul contabil de producție in curs de executie/si ulterior recepției clădirii in contul de produse finite (cont 345) - realizandu-se astfel asocierea veniturilor la cheltuielile efectuate prin stocarea producției - iar la perfectarea contractului final de vanzare inregistrează simultan veniturile si cheltuielile, asociind veniturilor decurgând din operațiunea de vanzare imobil, descărcarea din gestiune a producției stocate) este una corecta si in acord cu ansamblul dispozițiilor legale in materie contabila si fiscala.

1.1.6. Modul de calcul al impozitului pe profit suplimentar rezultat ca urmare a inregistrării veniturilor de la data predării apartamentelor este de asemenea unul incorect:

In ceea ce privește recalcularea impozitului pe profit ca urmare a recunoașterii retroactive a veniturilor de la data predării apartamentelor către clienți, in decizia contestata se arata ca in debitul contului 711 s-au regăsit - ca urmare a descărcării din gestiune a apartamentelor pe măsură vanzării - o serie de note contabile privind costuri repartizabile înregistrate la modul general (nu pe analitice), pentru care s-a considerat ca explicațiile operate in registrul jurnal erau evazive si generale, motiv pentru care, fara a mai efectua nicio alta verificare, organele de control au concluzionat pur speculativ ca petenta nu ar deține documente justificative pentru costurile reflectate in aceste note contabile, a căror înlăturare a condus la eliminarea in anul fiscal 2010 a unor costuri repartizabile (perfect reale si necesare proiectului) in suma totala de xxx lei, iar in anul fiscal 2011 a unor costuri repartizabile (reale si necesare proiectului) in suma totala de xxx lei (in total xxx lei).

Pornind de la premisa nelegala a recunoașterii retroactive a veniturilor de la data predării apartamentelor către promitentii-cumparatori si prin inlaturarea fara nicio justificare pertinenta a acestor note contabile, organele de

inspecție fiscală au stabilit pentru toată perioada verificată un impozit pe profit suplimentar în suma de xxx lei, la care s-au calculat majorări și penalități.

Sub acest aspect, dincolo de nelegalitatea premisei că simplele promisiuni de vânzare încheiate cu clienții noștri ar putea genera recunoașterea și înregistrarea în contabilitate a veniturilor, înlăturarea fără nicio justificare a notelor contabile reprezintă în sine o gravă ilegalitate, contravenind celor mai elementare principii în materia inspecției fiscale. Astfel:

- Selectarea și înlăturarea notelor contabile s-a făcut într-un mod cu totul aleatoriu, fiind înlăturate fără nicio justificare pertinentă notele contabile care conțineau sumele cele mai mari, cu singurul scop de a crește în mod artificial și abuziv impozitul pe profit suplimentar stabilit în sarcina petentei.

Acest fapt rezulta indubitabil și din falsul pretext invocat pentru înlăturarea acestor note contabile, și anume că petenta nu ar deține documente justificative pentru articolele înscrise în respectivele note contabile - concluzie care nu se bazează pe nicio verificare proprie a inspectorilor fiscali în ceea ce privește natura cheltuielilor în discuție, realitatea lor și existența documentelor justificative. Singurul demers întreprins de inspectorii fiscali a fost acela de a cere explicații reprezentantului legal al petentei cu privire la mențiunile din registrul jurnal referitoare la aceste note, dar fără a efectua nicio verificare în scopul de a determina natura și proveniența cheltuielilor înscrise în notele contabile și fără a se solicita în mod explicit prezentarea documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile.

În aceste condiții, este evident că în lipsa oricărei verificări referitoare la realitatea costurilor, organele de control nu erau îndreptățite să emită concluzia că firma nu ar deține documente justificative pentru articolele înscrise în respectivele note contabile.

- În al doilea rând, toate obiecțiile invocate pentru înlăturarea notelor contabile în discuție sunt pur arbitrare, în condițiile în care în evidențele contabile ale petentei inspectorii au regăsit un număr mult mai mare de note contabile similare aferente descărcării din gestiune a apartamentelor, care toate erau înregistrate în mod similar în registrul jurnal, dar fata de care inspectorii fiscali nu au formulat nicio obiecțiune (deși ele erau absolut identice cu cele eliminate), metoda abordată de inspectorii fiscali fiind aceea de a selecta și elimina acele note contabile care conțineau sumele cele mai mari, fără nicio justificare legală sau logică.

Astfel, în ceea ce privește nota contabilă din data de 30.06.2010 (pentru costuri repartizabile în valoare de zxxx lei), aceasta a fost eliminată pentru simplul și singurul motiv că nu avea o înregistrare corespondentă într-un cont analitic, deși o astfel de înregistrare analitică nu este obligatorie conform legii. Dimpotrivă, potrivit legii și doctrinei, conturile analitice sunt detalieri ale conturilor sintetice și nu au un caracter de obligativitate; ele se deschid facultativ, diferit de la unitate la unitate, în funcție de necesitățile de informare ale factorilor de decizie.

La fel s-a procedat si cu notele contabile din 31.07.2010 si 31.08.2010 - care au fost înlăturate sub același pretext ca nu au înregistrări in conturi analitice - si pentru care nu s-a tinut cont nici de clarificările furnizate de petentă, in sensul ca explicațiile consemnate in registrul jurnal au fost generate automat si din eroare de programul de contabilitate, in realitate fiind vorba de costuri repartizabile aferente apartamentelor descărcate din gestiune in luna respectiva.

Cat privește cele trei note contabile din data de 30.09.2010 inlaturate sub diferite pretexte, prima astfel de nota apare inlaturata pentru același fals pretext ca nu are o înregistrare corespunzătoare intr-un cont analitic, in vreme ce celelalte doua apar inlaturate deși aveau înregistrări si in conturi analitice. pentru motivul - lipsit de orice temei legal - ca in luna respectiva au mai fost înregistrate si alte note contabile similare (deși nu exista nicio dispoziție legala care sa impună întocmirea si înregistrarea unei singure note contabile privind costurile repartizabile aferente tuturor apartamentelor descărcate din gestiune in luna calendaristica), fiind inlaturate in mod cu totul arbitrar notele cu sumele cele mai mari.

La fel s-a procedat si in ce privește notele contabile din data de 31.10.2010, intre care una a fost inlaturata pe motiv ca nu avea o înregistrare corespunzătoare intr-un cont analitic, in vreme ce celelalte trei au fost inlaturate deși aveau înregistrări si in conturi analitice. pe motiv ca in luna respectiva au mai fost înregistrate si alte note contabile similare (deși, după cum am aratat, nu exista nicio dispoziție legala care sa impună întocmirea si înregistrarea unei singure note contabile privind costurile repartizabile aferente tuturor apartamentelor descărcate din gestiune in luna calendaristica), fiind inlaturate in mod discreționar notele cu sumele cele mai mari.

Si, de asemenea, la fel s-a procedat si in ceea ce privește cele trei note contabile din data de 30.06.2011, care toate aveau înregistrări si in conturi analitice si care au fost înlăturate pentru același motiv lipsit de temei ca in luna respectiva au mai fost înregistrate si alte note contabile similare, sens in care din nou organele de control au selectat si inlaturat in mod abuziv si fara niciun alt criteriu notele cu sumele cele mai mari, in scopul evident de a creste in mod artificial impozitul pe profit suplimentar.

- In al treilea rând, organele de control *si-au incalcat obligația de a avea un rol activ si de a stabili in mod corect si complet starea de fapt fiscala* prin aceea ca nu au tinut deloc cont de clarificările si justificările furnizate de reprezentantul legal al petentei (prin nota explicativa, in care s-a clarificat ca unele din exprimările generice sau greșite din registrul jurnal s-au datorat unor erori generate de programul de contabilitate si ca in realitate toate notele contabile in discuție se refera la costuri repartizabile perfect justificabile) si prin punctul de vedere scris.

Astfel, in ce privește nota contabila din data de 30.09.2011 privind stornarea sumei de xxx lei (care in fapt reprezenta doar o nota de reglare),

petenta a explicat si a depus si fisa de cont 331.RED1.3.R.2.6 din care rezulta ca prin aceasta nota petenta *a corectat o eroare de înregistrare contabila* a unor diferente de curs valutar, care inițial au fost înregistrate in mod greșit numai ca venituri, respectiv nu s-a înregistrat ca venit numai diferența între venituri si cheltuieli.

- Nu in ultimul rând, prin arbitrariul care a caracterizat întreg acest demers de eliminare discreționara a unor note contabile *petenta este pusa in situația absurda de a fi constrânsa sa plătească impozit pe profit suplimentar asupra unui profit inexistent.*

Astfel, dat fiind ca inlaturarea pur arbitrara a unor note contabile de cheltuieli repartizabile nu a avut la baza nicio analiza punctuala a deductibilității sau nedeductibilitatii lor, rezulta ca optica organelor de control a fost aceea ca respectivele costuri repartizabile au fost *prematur* înregistrate in contabilitate in anii 2010-2011 si ca acele costuri (perfect deductibile, dealtfel) s-ar impune a fi reportate si înregistrate odata cu descărcarea din gestiune a apartamentelor vândute in perioadele ulterioare controlului.

Or, aceasta abordare este fundamental greșita in condițiile in care in momentul de fata petenta mai are pe stoc un număr de doar 16 apartamente (in valoare de cca. xxx lei), astfel ca in condițiile in care costurile repartizabile din notele contabile înlăturate totalizează xxx lei, este evident ca daca toate aceste costuri ar fi înregistrate odata cu descărcarea din gestiune a celor cateva apartamente pe care le mai are de vândut, in perioadele următoare petenta ar înregistra o pierdere fiscala considerabila imposibil de recuperat (nemaivand niciun alt proiect in afara celui deja finalizat).

Se ajunge astfel inevitabil la situația cu totul anormala ca in perioada controlata profitul sa fie “umflat in mod artificial” prin omiterea unor costuri repartizabile, in scopul evident de a ni se impune sa plătim impozit pentru un profit *supradimensionat* fata de profitul real generat de proiect, pentru ca in perioadele următoare descărcarea restului costurilor repartizabile ramase sa devină imposibila (pentru ca nu mai au acoperire in venituri) sau sa genereze o pierdere imposibil de recuperat.

1.1.7. Este principial incorect ca pentru acest impozit pe profit suplimentar sa ni se perceapă retroactiv dobânzi si penalități, in condițiile in care orice posibila eroare de înregistrare a fost cauzata exclusiv de neclaritatea legii:

Petenta consideră inechitabil si nelegal, ca pentru impozitul pe profit rezultat din recunoașterea retroactiva a veniturilor derivate din Promisiunile de vanzare-cumparare de la momentul predării apartamentelor către promitentii-cumparatori, *sa i se perceapă retroactiv majorari de întârziere si penalitati* in condițiile in care orice posibila eroare de apreciere in ceea ce privește data la care ar fi trebuit înregistrate si recunoscute, contabil si fiscal, aceste venituri nu au fost imputabile petentei, ci a fost cauzata in exclusivitate de neclaritatea

legii fiscale, pentru care nici macar inspectorii fiscali, ca reprezentanți ai autorității fiscale și specialiști în domeniu, nu au știut exact care este modalitatea corectă de interpretare și aplicare (dovada cea mai clară în acest sens fiind însăși decizia echipei de control de a suspenda inspecția fiscală în vederea interpelării pe această temă a structurii centrale competente din cadrul Ministerului Finanțelor Publice).

Prin urmare, orice posibilă eroare a petentei a fost determinată de neclaritatea legii fiscale, care în această materie încalca flagrant principiul predictibilității legii și implicit, cerința privind “calitatea dreptului” imperativ prevăzută de Convenția Europeană a Drepturilor Omului și în practica CEDO, fapt ce atrage în mod obligatoriu aplicarea principiului *in dubio contra fiscum* (consacrat în jurisprudența CEDO), potrivit căruia orice neclaritate a legii fiscale se interpretează și aplica în favoarea contribuabilului și contra autorității fiscale.

În lumina celor de mai sus, este în mod vădit contrar normelor europene și bunului simț ca, prevalându-se de propria culpă de a nu fi capabilă să emită o legislație fiscală clară și nesusceptibilă de interpretare, autoritatea fiscală să sancționeze petenta prin perceperea retroactivă de majorări și penalități pentru o posibilă eroare care s-a datorat exclusiv neclarității legii, și nicidecum vreunei culpe a petentei.

1.2. Referitor la împrumuturile în bani acordate către S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.A.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012-2014 petenta a acordat împrumuturi către SC XXX SRL și SC XXX SA, persoane afiliate, împrumuturi plătite prin bancă fără a se percepe dobânzi.

Astfel, organele de control au considerat că s-ar fi încălcat prevederile pct. 38 din HG 44/2004 pentru aplicarea art. 11 din Legea 571/2003, potrivit căruia “atunci când un contribuabil acordă împrumut unei persoane afiliate sau atunci când primește un împrumut, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea servicii este constituită din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile...”

Ca urmare, organele de control au procedat la reincadrarea acestor tranzacții stabilind venituri suplimentare din prestări servicii (dobânzi) pentru determinarea cărora au luat ca referință, drept preț al pieței pentru astfel de servicii: pentru perioada în care petenta avea în derulare un credit bancar contractat de la Piraeus Bank - dobânda agreată cu banca, aferentă creditului contractat de la Piraeus Bank, iar pentru perioada ulterioară rambursării creditului dobânda de referință a BNR.

Petenta contestă constatările și concluziile inspectorilor fiscali sub aspectul modului de calcul al veniturilor suplimentare derivate din aceste operațiuni de împrumut și, implicit, al impozitului pe profit rezultat, în sensul

ca in condițiile in care petenta nu este o instituție financiara specializata, iar sumele împrumutate nu proveneau dintr-un credit bancar (ci din fondurile proprii ale firmei rezultate din incasarile de la clienți), *in mod greșit a fost luata ca referința dobanda bancara de finanțare* perceputa de PIRAEUS BANK pentru creditul bancar acordat in perioada respectiva petentei.

Sub acest aspect, este de remarcat ca nici textul legal invocat de inspectorii fiscali nu face vreo trimitere expresa la dobanda bancara - ci se refera generic la *dobanda agreata intre persoane independente in condiții comparabile*, sintagma “in condiții comparabile” sugerând in mod clar ca in speța se impunea a fi luata ca referința, eventual, o tranzacție similara realizata intre doua entitati nebancare.

Sistemul bancar aplica marje prin care se acopera riscuri, provizioane si alte elemente specifice care *nu se resasesc la entitati independente nebancare*, iar eliminarea acestor elemente specifice sistemului bancar conduce spre dobânzi net inferioare. Creditul bancar nu reprezintă o tranzacție comparabila in cazul în speța, ci referința ar fi trebuit sa fie o tranzacție similara *intre entitati nebancare*.

Împrumutul acordat firmei XXX S.R.L. nu a fost o operațiune negociata intre parti, ci impusa de banca finanțatoare, care a condiționat finanțarea proiectului imobiliar dezvoltat de S.C. XXX S.R.L. de alocarea unei sume de cca. 100.000 euro din incasarile S.C. XXX S.R.L. cu titlu de contribuție proprie de asociat in proiectul dezvoltat de XXX S.R.L., acesta fiind un motiv în plus pentru care împrumutul in discuție - menit exclusiv sa satisfaca o cerința a băncii - nu poate fi asimilat unui credit bancar.

Dealtfel, soluția aplicării prin analogie a dobânzii bancare este si una contrara legii, in condițiile in care exista o dispoziție legala expresa care statueaza ca, ori de cate ori potrivit legii o obligatie este purtătoare de dobânzi, iar in act nu se stipulează nivelul dobânzii, se va calcula si plăți dobanda legala (si nicidecum dobanda de finanțare practicata de vreo instituție bancara).

Petenta își întemeiază susținerile pe dispozițiile imperative ale art.2 din O.G. nr. 13/ 2011.

În concluzie, în opinia petentei soluția legala era ca, in condițiile in care in actele de împrumut nu a fost stipulata o dobanda, deși conform legii o astfel de dobanda ar fi trebuit aplicata, sa se faca aplicarea, pentru întreaga perioada, a dispozițiilor legale ale art.2 din O.G. nr. 13/ 2011, in sensul de a se lua in calcul dobanda legala, respectiv dobanda de referința a BNR corespunzătoare perioadei.

1.3. Referitor la cheltuielile din facturile emise de S.C. XXX S.A. si S.C. XXX S.R.L., tratate ca nedeductibile in calculul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2014:

Organele de control au constatat existenta unor cheltuieli capitalizate in producția in curs, care în opinia petentei, au fost in mod greșit considerate nedeductibile, după cum urmeaza:

1.3.1. În mod greșit a fost tratata ca nedeductibila cheltuiala in suma de xxx lei din factura cu nr.xxx/09.08.2013 emisa de prestatorul S.C. XXX S.A., pentru considerentul ca aceasta cheltuiala nu ar fi fost efectuata in scopul realizării de venituri impozabile, conform art.21 alin.(1) lit.1) din Codul Fiscal, in condițiile in care la data facturării unele din apartamentele la care se refera factura erau deja date in folosința beneficiarilor, iar altele chiar vândute. Aceasta concluzie se întemeiază pe o analiza superficiala si incompleta a stării de fapt fiscale.

Suma totala facturata include in realitate 4 poziții distincte, si anume:

- amenajari la apartamentul 34 din blocul R10, in valoare de xxx lei+TVA;
- amenajari la apartamentul 74 din blocul R9, in valoare de xxx lei+TVA;
- amenajari la apartamentul 8 din blocul R10, in valoare de xxx lei+TVA;
- lucrări de amenajare a unor suprafețe de teren adiacente blocului (Organizare de șantier), in valoare de xxx lei + TVA.

Rezulta ca *ponderea cea mai mare in cadrul acestei facturi o constituie lucrarea de amenajare a spatiilor exterioare blocului de locuințe, care nu are nicio legătură cu data predării apartamentelor către clienți*, ci dimpotrivă, este si firesc ca spatiile exterioare sa fie amenajate după finalizarea interioarelor blocului, si pentru care nu se indica niciun motiv pertinent de nedeductibilitate.

Pe de alta parte, atat in factura cat si in anexele la factura se precizează ca lucrările au fost executate in baza contractului de prestari-servicii cu nr.xxx/04.07.2011, fiind evident ca inclusiv in cazul amenajării celor 3 apartamente lucrările de amenajare *au fost contractate anterior predării apartamentelor către clienți*, predările de apartamente avand loc in anul 2012.

Petenta afirmă că a explicat și demonstrat inspectorilor fiscali ca in realitate toate lucrările in discuție au fost începute si executate pana la un anumit stadiu in anul 2011, anterior predării apartamentelor, insa ele nu au fost finalizate in mod corespunzător, acesta fiind motivul pentru care factura aferenta a fost acceptata la plata de către petenta abia in anul 2013.

Prestatorul XXX S.A. a mai încercat sa factureze aceeași suma la data de 30.09.2011, in baza facturii fiscale cu nr.379/30.09.3011, dovada ca la acea data lucrările in discuție erau deja executate pana intr-un anumit stadiu, factura nefiind acceptata la plata întrucât lucrările nu erau integral si corespunzător finalizate, motiv pentru care factura inițiala, refuzata la plata, a fost stornata si reemisa ulterior, dupa finalizarea corespunzătoare a lucrărilor, la data de 09.08.2013.

Prin urmare, fiind vorba de *lucrări efectiv executate, necesare obiectivului de investiții si justificate pe baza de documente* si care in mod cert au fost contractate in scopul de a servi la obținerea de venituri impozabile

(amenajarea corespunzătoare a apartamentelor și a spațiilor exterioare blocului fiind o condiție indispensabilă pentru a putea pretinde clienților să nu plătească prețul apartamentelor vândute), nu există niciun motiv sau temei legal care să conducă la reconsiderarea sumelor facturate ca fiind cheltuieli nedeductibile.

1.3.2. În mod greșit a fost tratată ca nedeductibilă cheltuiala în suma de xxx lei aferentă facturii nr. xxx/ 12.07.2013 emisă de SC XXX SRL, pe motivul că *emitentul facturii ar fi o persoană afiliată petentei*.

În realitate, între acest prestator și petentă *nu există nicio legătură de afiliere*, XXX fiind antreprenorul general - tert față de petentă - angajat pentru a finaliza blocurile de locuințe din cadrul proiectului nostru imobiliar.

Organele de control au reținut că lucrările de construcție a blocurilor au fost începute de petentă cu antreprenorul general S.C. MB S.R.L., al cărui contract a fost reziliat pe parcurs din culpa antreprenorului, lucrările fiind continuate și finalizate de către noul antreprenor general S.C. XXX S.R.L., care asemeni primului antreprenor era și el tert față de petentă.

Referitor la lucrările aferente facturii nr. xxx/12.07.2013, întregul raționament al inspectorilor fiscali - în baza cărora aceștia concluzionează că cheltuielile în discuție ar fi nedeductibile - se bazează pe premisa greșită că lucrările în discuție ar fi fost contractate și executate *dupa momentul recepției la terminarea lucrărilor* aferente blocurilor de locuințe R15 și R16 și că, în aceste condiții, nu s-ar putea face dovada necesității lor.

În realitate, lucrările *efectiv executate și necesare obiectivelor de investiții*, au fost realizate *preponderent anterior recepției la terminarea lucrărilor aferente celor două blocuri de locuințe* (cu excepția unor lucrări exterioare, care au continuat să fie executate și după recepție), însă *valoarea lor nu a fost inclusă în contractul de antrepriză inițial încheiat cu antreprenorul XXX SRL întrucât cele două construcții au fost extinse pe parcursul execuției lucrărilor*, iar acest fapt a determinat necesitatea încheierii unui contract de antrepriză/prestări-servicii suplimentar.

Contractul de antrepriză inițial încheiat cu antreprenorul XXX S.R.L., a fost perfectat inițial pentru blocurile R15 și R16 având un regim de înălțime de P+7 (art.3.1 din contract), prețul contractului fiind de asemenea stabilit în considerarea construirii a două blocuri cu câte 7 etaje, petentă susținând că a anexat punctului de vedere scris două autorizații de construire inițiale, în care blocurile R15 și R16 apar autorizate inițial pentru regimul de înălțime P+7.

Pe parcursul execuției lucrărilor, după o perioadă de întrerupere determinată de criza economică, cele două construcții au fost extinse și reautorizate, sens în care petentă susține că a anexat autorizațiile de construire suplimentare emise în anul 2011, prin care ambele blocuri R15 și R16 au fost extinse - blocul R16 pentru un regim de înălțime P+8, iar la blocul R15 a fost autorizată închiderea perimetrului a terasei în scopul creării de apartamente suplimentare.

Este evident ca aceste extinderi ale celor doua blocuri cu inca un etaj suplimentar *au generat costuri de construcție suplimentare*, care nu erau incluse in valoarea contractului de antrepriza inițial, astfel ca in condițiile in care banca finanțatoare nu a permis încheierea unui act adițional de majorare a valorii contractului ca urmare a extinderii construcțiilor (dat fiind ca creditul bancar, care acoperea numai valoarea inițiala a blocurilor, trebuia inchis), singura varianta posibila a fost încheierea post factum a unui nou contract care sa includă surplusul de preț generat de suplimentarea obiectului contractului inițial de antrepriza cu lucrările aferente celor doua etaje suplimentare autorizate ulterior.

In aceste condiții a fost intocmit, post factum, contractul care a stat la baza emiterii facturii cu nr. xxx/ 12.07.2013, care reflecta așadar valoarea unor lucrări *efectiv executate, necesare obiectivelor de investiții si realizate preponderent anterior recepției la terminarea lucrărilor aferente celor doua blocuri de locuințe*, astfel ca in privința acestor cheltuieli nu exista niciun motiv justificat de a fi tratate ca nedeductibile.

Cat privește momentul - ulterior recepției la terminarea lucrărilor - in care a fost emisa factura, acesta coincide cu momentul când a fost executata ultima lucrare exterioara aferenta blocurilor R15 si R16, intrucat numai la acel moment s-a putut stabili cu exactitate surplusul de preț - raportat la prețul din contractul de antrepriza inițial - datorat antreprenorului ca urmare a extinderii pe parcurs a celor doua blocuri de locuințe.

Prin urmare, prin emiterea si înregistrarea in contabilitate, chiar cu intarziere, a acestei facturi părțile nu au făcut decât sa rectifice omisiunea de contractare si facturare a unor lucrări executate si recepționate cu mult timp inainte: in consecința, in condițiile in care pct. 8.1.3.2 “corectarea erorilor contabile” - Anexa nr. 1 din Ordinul nr.3055/2009 permitea rectificarea de astfel de erori sau omisiuni, *nu exista niciun motiv sau temei legal care sa conducă la reconsiderarea sumelor facturate* (care corespund unor lucrări necesare investiției, efectiv executate si recepționate) *ca fiind cheltuieli nedeductibile*.

1.4. Referitor la valoarea componentelor de schela deteriorate, considerate nedeductibila cu ocazia casarii:

Petenta consideră greșita concluzia inspectorilor fiscali potrivit careia valoarea in suma de xxx lei aferentă componentelor de schela uzate si scoase din uz in baza Procesului-verbal cu nr.xxx/30.06.2014 de casare a componentelor de schela deteriorate, ar constitui o cheltuiala nedeductibila in baza art.21 alin.(4) lit.c) din Codul Fiscal.

In opinia petentei, textul de lege invocat este inaplicabil in cazul din speța deoarece (1) textul de lege se aplica preponderent bunurilor de natura stocurilor de marfa - in vreme ce este vorba de o schela care nu a avut niciodată regim de marfa, (2) textul de lege se refera la situațiile de pierdere

sau distrugere fortuita a unor bunuri constatate lipsa din gestiune sau degradate neimputabil - ceea ce, la fel, nu este cazul, intrucat degradarea elementelor de schela s-a produs ca urmare a utilizării si uzurii, si nu printr-un caz fortuit si (3) in speța nu se pune problema ca acest risc sa fie asigurat, pentru ca niciun asigurător nu asigura uzura bunurilor determinata de folosința obișnuita.

Prin urmare, *motivul de nedeductibilitate invocat de inspectorii fiscali nu este aplicabil in cazul în speța.*

Petenta consideră că singurul lucru ce i s-ar putea imputa in legătură cu acest bun - dar fara ca acest lucru sa-i afecteze dreptul de deducere a cheltuielii aferente - este o eventuala neconcordanța in tratamentul contabil aplicat acestei schele, inși in condițiile in care pct. 8.1.3.2 “corectarea erorilor contabile” - Anexa nr. 1 din Ordinul nr.3055/2009 permite rectificarea de astfel de erori, *nu exista niciun motiv sau temei legal care sa conducă la reconsiderarea valorii componentelor deteriorate de schela ca fiind o cheltuiala nedeductibila.*

Petenta suține că a tratat contabil aceasta schela ca marfa din buna-credința, avand in vedere profilul de activitate, respectiv de dezvoltator imobiliar, si intenția sa ca la finalizarea proiectului imobiliar dezvoltat de petenta componentele de schela ramase sa fie valorificate.

Cu toate acestea, din punctul de vedere al naturii si destinației de folosința indelungata a acestui bun, schela in discuție poate fi retratata ca un mijloc fix amortizabil, situație in care potrivit dispozițiilor art.24 alin.(15) din Codul fiscal câștigurile sau pierderile rezultate din vanzarea ori din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuata cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată in sold la data de 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează in baza valorii ramase neamortizata, pe durata normala de utilizare ramasa, folosindu-se metodele de amortizare aplicate pana la aceasta data. Iar potrivit prevederilor pct.71 ind.6 din Normele metodologice de aplicare a art. 24 alin.(15) din Codul fiscal *cheltuielile înregistrate ca urmare a casarii unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizata sunt cheltuieli efectuate in scopul realizării de venituri impozabile.*

În măsura in care tratamentul contabil corect al acestei schele s-ar aprecia ca fiind acela al unui mijloc fix, cheltuielile înregistrate ca urmare a casarii mijloacelor fixe (scoaterea din funcțiune, dezmembrarea si valorificarea părților componente) cu valoarea fiscală incomplet amortizata sunt cheltuieli efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, deductibile la determinarea profitului impozabil.

In niciun caz, o eventuala eroare in tratamentul contabil al schelei nu poate constitui un motiv viabil si legal de a trata valoarea schelei casate drept o cheltuiala nedeductibila, ci o atitudine corectă a inspectorilor fiscali ar fi fost aceea de a-i atrage atenția asupra erorii si de a dispune rectificarea ei, cu consecința recunoașterii deductibilității valorii acestui bun.

1.5.Referitor la aplicarea de majorări si penalitati asupra plăților anticipate:

Începând cu anul fiscal 2013 petenta a optat pentru declararea si plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, acest sistem fiind pastrat si in anul 2014, sens in care sunt aplicabile dispozițiile art.34 alin.(2) si (8) si art.35 din Codul Fiscal.

Prin urmare, in cadrul sistemului de calcul si plata a impozitului pe profit anual, orice eroare in tratamentul fiscal al unei cheltuieli *poate genera dobânzi si penalitati*, abia incepand cu data de 25 martie a anului următor celui de referință, întrucât doar atunci ar deveni scadenta obligația contribuabilului de a depune declarația anuala de impozit pe profit aferenta întregului an precedent.

Este evident ca *pentru intreg anul 2013 si 2014, calculul majorărilor aferente impozitului pe profit s-a efectuat in mod eronat*, calculul fiind raportat la scadente trimestriale ale impozitului pe profit, deși petenta a optat pentru declararea si plata anuala a acestui impozit (un calcul corect presupunând ca orice eventuale majorări sa fie calculate doar incepand cu data de 26.04.2014 pentru anul 2013, iar eventualele diferentele de impozit sa fie stabilite la nivelul datei de 31 decembrie, si nicidecum trimestrial).

2. Referitor la Taxa pe valoarea adăugată:

2.1 Cu privire la TVA aferent facturii nr. xxx/ 12.07.2013 emisa de S.C. XXX S.R.L. si respectiv cu nr. xxx/ 09.08.2013 emisa de S.C. XXX S.A:

Prin decizia contestata, organele de inspecție fiscală au retinut ca, in perioada 01.02.2012-31.12.2014 petenta a dedus in mod eronat TVA aferenta facturilor cu nr. xxx/ 12.07.2013 emisa de S.C. XXX S.R.L. si respectiv nr. xxx/ 09.08.2013 emisa de S.C. XXX S.A., pentru care nu s-ar justifica necesitatea angajarii cheltuielilor in condițiile in care obiectivele la care s-au executat lucrările, respectiv apartamentele la care s-au realizat amenajările (in cazul facturii emise de XXX) au fost recepționate si date in folosința la date anterioare; ca urmare, petenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta acestor facturi.

Petenta susține că la impozitul pe profit a argumentat pe larg realitatea si necesitatea executării lucrărilor de construcții/amenajari facturate, astfel ca nu exista niciun temei legal in baza caruia sa i se refuze dreptul de deducere a TVA aferenta acestor facturi in condițiile in care, în opinia petentei, toate condițiile de fond si de forma prevăzute de lege pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA sunt îndeplinite, si anume: (1) condiția de fond prevăzută de art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal (respectiv ca serviciul prestat sa fie destinat utilizării in folosul unei operațiuni taxabile) si respectiv (2) condiția de forma impusa de art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal (respectiv deținerea de facturi care sa cuprindă toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(5)).

2.2 Cu privire la TVA aferent schelei deteriorate si casate prin proces verbal nr. xxx/30.06.2014

La fel stau lucrurile si in ceea ce privește valoarea componentelor de schela deteriorate prin uzura, pentru care nu exista niciun dubiu ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, in ceea ce privește condiția de fond prevăzută de art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, ca serviciul prestat sa fie destinat utilizării in folosul unei operațiuni taxabile, din documentele si explicațiile date inspectorilor fiscali a rezultat in mod neîndoielnic ca schela in discuție a fost intrebuintata timp de mai mulți ani la construirea blocurilor dezvoltate de petenta, iar utilizarea ei a permis petentei sa economisească sume de o valoare exponențial mai mare. Petenta afirmă că daca schela nu ar fi fost achizitionata, firma ar fi cheltuit prin închirierea de schele de la terte persoane.

Raportat la condiția de forma impusa de art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, respectiv deținerea de facturi care sa cuprindă toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(5), aceasta este de asemenea îndeplinita.

Prin urmare, potrivit legii, acordarea dreptului de deducere a TVA nu se poate face decât in raport de cele doua condiții, petenta consideră ca nu exista niciun temei legal de a i se refuza dreptul de deducere.

Pe cale de consecință, petenta solicită admiterea contestației.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-CS xxx/06.07.2015 încheiate la S.C. XXX S.R.L. Arad, organele de inspecție fiscală au stabilit in sarcina petentei, următoarele obligații fiscale suplimentare:

1. Referitor la Impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2010 – 31.12.2014:

Deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală au fost generate de modul deficitar de evidențiere a veniturilor din vanzarea de locuințe.

SC XXX SRL in calitate de dezvoltator imobiliar, deține un număr de 10 blocuri de locuințe numerotate de la R7 la R16. Parte dintre aceste blocuri (R7-10 si R12-R14) au fost recepționate in intervalul 2008-2009 fiind executate de catre SC MB SRL si SC XXX SRL.

In perioada supusa controlului au fost recepționate blocurile R11 (in anul 2011) si R15-R16 (in anul 2012) care au fost executate de catre SC XXX SRL.

Blocurile construite au fost destinate vanzarii catre diverse persoane fizice. In acest sens intre petentă si potențialii clienți au fost inițial încheiate anteecontracte/promisiuni sinalagmatice de vanzarc-cumparare pentru apartamentele si eventual parcarii aferente acestora, ulterior părțile urmând a

încheia contracte de vânzare cumpărare definitive, in forma autentica in conformitate cu termenii si condițiile acestor antecontracte/promisiuni.

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

În situația în care Promitentul Cumpărător nu achita in integralitate restul de preț pana la data predării imobilului, acesta are posibilitatea reesalonarii restului de preț pe o perioada de maxim 8 ani in condițiile prevăzute de pct.3 din antecontractele/promisiunile de vanzare-cumpărare.

Organele de inspecție fiscala au exemplificat promisiunea sinalagmatica de vanzare - cumpărare nr.1051/08.05.2013 încheiată cu persoana fizica xxx.

Conform 4.3 din aceste promisiuni este precizata data la care se va face predarea efectiva a imobilului catre promitentul cumpărător pe baza de PV de predare-primire

Conform pct.4.1 si 3.5 din aceste promisiuni, părțile vor încheia contractul de vanzare-cumparare definitiv in forma autentica si promitenta vanzatoare va transfera dreptul de proprietate asupra imobilului catre promitentul cumpărător cu condiția achitării in totalitate a prețului apartamentului si eventual al parcării aferente acestuia.

Conform punctului 4.3. promitenta vanzatoare va pune la dispoziția promitentului cumpărător toate documentele necesare in vederea încheierii de care acesta a contractelor de furnizare pentru diverse utilitari, daca nu au fost deja încheiate de catre promitenta vanzatoare in numele si pe seama promitentului cumpărător.

Conform punctului 4.4. promitenta vanzatoare va pune la dispoziția promitentului cumpărător toate garanțiile aferente instalațiilor si dotărilor imobilului .pentru ca acesta in baza împuternicirii exprese date de promitenta vanzatoare sa se îndrepte in mod direct si exclusiv fata de emitentul acestor garanții in vederea reparării, înlocuirii sau achitării oricăror prejudicii ar putea aparea .

Conform pct.5.2.7 , promitentul cumpărător se obliga sa achite la termen toate cheltuielile de bloc si administrație, precum si contravaloarea utilităților folosite. Toate cheltuielile referitoare la întreținerea, repararea si exploatarea imobilului si a pârtilor comune vor fi suportate exclusiv de catre promitentul cumpărător.

Conform pct.5.2.2, promitentul cumpărător se obliga ca dupa data predării imobilului sa achite impozitul si taxele aferente imobilului.

Pana in momentul dării in folosința a imobilului către promitentul comparator, petenta procedează la emiterea facturilor de avans pe care le înregistrează sub forma:

$$461 = \frac{\quad}{419} \%$$

4427

La data prevăzută în promisiune pentru punerea la dispoziția clientului a apartamentului se încheie un Proces verbal prin care acesta recepționează apartamentul și intra în posesia lui. De asemenea se încheie o nouă promisiune de vânzare-cumpărare prin care se stabilește eșalonarea la plată a contravalorii apartamentului și se menționează faptul că transferul dreptului de proprietate asupra apartamentului se va efectua după ultima plată când se va încheia un contract de vânzare-cumpărare și se va face înscrierea transferului de proprietate în Cartea Funciara; Se stabilește un termen până la care clientul are obligația să încheie pe numele său contractele de furnizare a utilităților.

La această dată, se emite factura pentru întreaga valoare a apartamentului și se procedează la contabilizarea acesteia sub forma:

461 = %
419
4427

Clientul urmează să efectueze plățile funcție de graficul de eșalonare prevăzut iar după ultima plată, societatea stornează facturile inițiale înregistrate sub forma de avansuri și emite factura finală concomitent cu încheierea contractului de vânzare-cumpărare și transferul dreptului de proprietate către client.

Din punct de vedere contabil operațiunile se reflectă sub forma:

Storno 461 = %
419
4427

Emitere factura finală.

461 = %
701
4427

și concomitent - descurcarea gestiunii

711= 345

Astfel, deși apartamentele sunt puse la dispoziția clienților încă de la data finalizării lucrurilor și recepționării lor, petenta nu înregistrează veniturile până la data încasării integrale a contravalorii lor, data la care se produce și transferul dreptului de proprietate prin încheierea contractului de vânzare - cumpărare și înscrierea în Cartea Funciara.

Analizând conținutul economic al operațiunilor, organele de control consideră că încă de la darea în folosință a apartamentelor, respectiv de la data recepționării de către client, petenta avea obligația înregistrării veniturilor și descărcării gestiunii, lucru confirmat și de punctul de vedere exprimat în acest sens, în baza adresei nr.xxx/13.05.2015 emisă de către MFP-Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, în anexă la RIF.

La baza acestor considerente stau prevederile punctului 258 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene si ale punctului 441 din Ordinul 1802/2014.

Potrivit acestor prevederi, organele de inspecție fiscală au considerat ca odata cu predarea bunurilor către cumpărător petenta a trasferat riscurile si beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate către acesta, fapt ce impune recunoasterea veniturilor:

Din punct de vedere juridic, petenta se prevalează de faptul ca pana la momentul încheierii contractului de vanzare-cumparare, relația contractuală cu clientul este reglementata de Promisiunea sinalagmatică de vanzare-cumparare, iar potrivit prevederilor punctului 258 alin.(3) din Ordinul 3055/2009 si ulterior ale punctului 442 din Ordinul 1802/2014, promisiunile de vanzare nu generează contabilizarea de venituri.

Având in vedere conținutul economic al operațiunii, organele de control au stabilit ca darea in folosința a imobilului pentru o perioada de cativa ani nu poate fi considerata promisiune de vanzare chiar daca acesta este titlul documentului ce reglementează cadrul juridic in care se derulează relația contractuală dintre cele doua parti.

In acest sens, organele de control au in vedere principiul prevalentei economice in fata juridicului, principiu reglementat de pct. 46 din Ordinul 3055/2009 si respectiv pct. 57 din Ordinul 1802/2014. Mai precis, intr-o tranzacție întotdeauna va prevala aspectul economic in fata formei juridice.

Potrivit pct.12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, veniturile care se iau in calcul la stabilirea impozitului pe profit sunt cele înregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile emise in baza Legii contabilității nr.82/1991, rezultând ca principiu de baza fiscal pentru recunoașterea veniturilor este trimiterea la actul normativ care reglementează din punct de vedere contabil acest aspect.

Astfel, in conformitate cu prevederile pct. 258 alin. 1) din OMFP 3055/2009 privind reglementările contabile armonizate cu directivele europene si ulterior, ale pct. 441 alin.(1) din Ordinul 1802/2014, veniturile din vanzarea bunurilor se înregistrează in momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza de facturi sau in alte condiții prevăzute de contract, care sa ateste transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective catre client.

Condițiile pentru recunoașterea veniturilor din vanzarea bunurilor, menționate potrivit articolelor indicate, sunt:

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

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

c) marimea veniturilor poate fi evaluata in mod credibil ;
d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției sa fie generate către entitate :

e) costurile tranzacției pot fi evaluate in mod credibil .

Organele de inspecție au considerat ca sunt îndeplinite condițiile de recunoscere a veniturilor din vanzarea imobilelor la momentul predării efective a acestora către cumpărători din următoarele motive:

- petenta a transferat cumpărătorilor riscurile si avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor, nu mai gestionează imobilul la nivelul la care ar fi facut-o in mod normal (conform pct. 4.3, 4.4, 5.2.7 si 5.2.2 din promisiuni);

- marimea veniturilor poate fi evaluata in mod credibil respectiv este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacției sa fie generate către entitate (conform pct.3 din promisiuni) ;

- costurile tranzacției pot fi evaluate in mod credibil respectiv prețul de cost al imobilului este cunoscut de către societate si înregistrat in evidenta contabila :

- tranzacția nu reprezintă doar o promisiune de vanzare, astfel incat sa nu genereze contabilizarea veniturilor, ci un fapt, predarea efectiva a bunului fiind o operațiune realizata .

Organele de inspecție fiscala au recunoscut veniturile din vanzarea apartamentelor, la momentul predării efective a acestora către promitentul cumpărător in conformitate cu prevederile legale, stabilind astfel venituri suplimentare in suma totala de 57.294.812 lei.

Veniturile astfel stabilite au fost calculate pe baza situației pusa la dispoziție de către petentă si care conține prețul in valuta (EUR) negociat/apartament, dar si data predării fiecărui apartament in parte. La transformarea in lei a preturilor de vanzare s-a utilizat cursul stabilit de BNR la data predării fiecărui apartament in parte.

Organele de inspecție fiscala au acordat ca si deductibilitate suplimentara cheltuielile cu descărcarea din gestiune aferenta apartamentelor pentru care au fost stabilite venituri suplimentare, in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal respectiv pct. 114 si pct.115 din OMFP 3055/2009 si pct.242 si 243 din OMFP 1802/2014, fiind astfel acordate deduceri suplimentare pentru cheltuieli in suma totala de 45.250.923 lei.

La descărcarea din gestiune a apartamentelor vândute petenta nu a utilizat o formula de calcul standard, așa cum rezultă din nota explicativa data la cererea organelor de control de către dl. Xxx - în calitate de reprezentant al petentei, respectiv: *“Nu exista o cheie unitara de descărcare, costurile diferă de la un apartament la altul.”*

În aceste condiții s-a impus utilizarea unui cost mediu/mp funcție de costurile totale de producție regăsite în rulajul debitor al contului 331 și raportate la suprafața construită.

La stabilirea acestui cost s-a avut în vedere rulajul contului 331 din care s-a scăzut anual valoarea la preț de cost mediu a apartamentelor predate în cursul aceluși an. Diferența astfel rezultată la sfârșitul fiecărui an a fost raportată la suprafața apartamentelor nepredate la acel moment iar costul/mp astfel obținut a fost utilizat ca bază de calcul pentru stabilirea cheltuielilor aferente apartamentelor predate în anul următor.

Cheltuielile astfel stabilite au fost calculate pe baza situației puse la dispoziție de către petentă și care conține suprafața fiecărui apartament în parte dar și suprafața terenului de sub bloc aferent fiecărui apartament în parte.

Analizând baza de date puse la dispoziție de către petentă, au fost identificate două situații:

a) o parte din apartamente au fost predate iar ulterior vândute beneficiarilor, situație în care organele de control au procedat la calculul majorărilor de întârziere și a penalităților aferente înregistrării cu întârziere a veniturilor aferente. Au fost astfel stabilite dobânzi/majorări de întârziere în suma totală de xxx lei și penalități în suma totală de xxx lei.

b) o parte a apartamentelor au fost predate în perioada supusă inspecției dar vânzarea acestora nu a intervenit în timpul acesteia, situație în care organele de control au procedat la calcularea profitului impozabil aferent și la calculul accesoriilor pentru întârziere până la data de 30.06.2015.

Asa cum rezulta din baza de date puse la dispoziție de către petentă, pentru o parte din apartamentele predate vânzarea a intervenit în anul 2015 (ulterior perioadei supuse controlului). Prin reîncadrarea de către organele de control a momentului la care se recunosc veniturile și cheltuielile aferente apartamentelor aflate în această situație profitul aferent a fost deja impozitat prin actul de control iar petenta urmează a regulariza această situație în sensul nedeclarării aceluiași operațiuni.

Având în vedere situația descrisă, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta a încălcat prevederile art.19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, influența acestor deficiențe asupra veniturilor și cheltuielilor a fost structurată pentru fiecare an fiscal în parte.

Din verificarea prin sondaj a modului de înregistrare și preluare în balanțele de verificare a documentelor puse la dispoziție de reprezentantul legal al petentei s-au constatat următoarele aspecte :

In anul fiscal 2010 :

Urmare analizării deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, au fost constatate următoarele aspecte :

- fata de cheltuielile înregistrate de către petentă în cursul anului 2010, organele de control, ca urmare a reîncadrării momentului recunoașterii veniturilor generate de predarea apartamentelor către promitentii cumpărători, au acordat deductibilitate pentru cheltuieli în suma totală de 676.130 lei.

- în baza RIF nr. xxx efectuat în urma inspecției fiscale în ceea ce privește TVA, au fost stabilite diferențe de TVA în suma de 1.780 lei ca urmare a achiziției de bunuri și servicii pentru care petenta nu avea drept de deducere deoarece nu participau la realizarea de operațiuni impozabile. Analizând aceste operațiuni, organele de control au constatat că înregistrarea pe cheltuieli a sumei totale de xxx lei (baza impozabilă pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxx lei) are implicații asupra profitului impozabil al exercițiului 2010.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția bunurilor și serviciilor, contravine prevederilor art.21, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil în 2010, cheltuiala în suma de xxx lei fiind considerată ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Urmare a verificării prin sondaj a modului de reflectare în contabilitate a veniturilor realizate, au fost semnalate următoarele aspecte:

- organele de control au procedat la reîncadrarea situației apartamentelor puse la dispoziția beneficiarilor în sensul recunoașterii veniturilor la data la care a intervenit predarea, stabilind pentru anul 2010 venituri suplimentare în suma totală de xxx lei.

- cu ocazia verificării prin sondaj a concordanței dintre veniturile înregistrate în creditul contului 701 ca urmare a facturării apartamentelor vândute și veniturile înregistrate în debitul contului 711 ca urmare a descărcării gestiunii pe măsură vânzării apartamentelor, au fost constatate o serie de note contabile înregistrate la modul general (nu pe analitice) și pentru care explicațiile operate în registrul jurnal erau evazive, generale.

Pentru clarificarea acestei situații, organele de inspecție fiscală au considerat oportună solicitarea de informații suplimentare cu privire la aceste note. Prin nota explicativă dată la cererea organelor de control de către dl. Xxx care a fost mandatat de către petenta pentru a o reprezenta, singurele justificări date în acest sens fiind acelea cu privire la faptul că explicațiile regăsite în registrul jurnal sunt eronate iar în realitate este vorba de descărcarea din gestiune a apartamentelor vândute.

Având în vedere că organele de control au regăsit în fișa contului 711 alte înregistrări care faceau trimitere la apartamentele descărcate din gestiune, pentru cea mai mare parte a articolelor contabile pentru care s-au solicitat explicații, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu deține documente justificative, afectând astfel rezultatul fiscal al exercițiului.

S-a constatat astfel diminuarea veniturilor impozabile cu suma totală de xxx lei.

În concluzie, la finele anului 2010 rezulta următoarea situație:

Profilul impozabil in suma de xxx lei declarat de către petentă in baza Declarației 101 privind impozitul pe profit înregistrat in baza de date a ANAF sub nr. xxx-2011 din 26.04.2011 a fost recalculat funcție de nivelul veniturilor suplimentare in suma de xxx lei dar si funcție de deducerile de cheltuieli recunoscute de organele de control, in suma totala de xxx lei. De asemenea, la recalcularea profitului impozabil declarat s-au avut in vedere diminuările nejustificate a veniturilor, in suma totala de xxx lei dar si cheltuielile nedeductibile in suma de xxx lei.

In urma recalculării a rezultat un profit impozabil in suma de xxx lei cu un impozit aferent in suma de xxx lei, cu xxx lei mai mare decât cel declarat.

In anul fiscal 2011:

Urmare analizării deductibilității cheltuielilor inregistrate in contabilitate, in urma controlului au fost semnalate următoarele aspecte :

- organele de control au procedat la reîncadrarea momentului la care se recunosc veniturile generate de predarea apartamentelor către beneficiari. Astfel, fata de cheltuielile înregistrate de către petentă in cursul anului 2011, organele de control, ca urmare a reîncadrării momentului recunoașterii veniturilor generate de predarea apartamentelor către promitentii cumpărători, au acordat deductibilitate pentru cheltuieli in suma totala de xxx lei.

- in baza RIF nr. xxx efectuat in urma inspecției în ceea ce privește TVA, a fost stabilita o diferență de TVA in suma de xxx lei ca urmare a achiziției de servicii auto in condițiile in care petenta nu avea drept de deducere a acestei sume deoarece nu participa la realizarea de operațiuni impozabile. Analizând aceste operațiuni, organele de control au constatat ca înregistrarea pe cheltuieli a sumei de xxx lei (baza impozabila pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de xxx lei) are implicații asupra profitului impozabil al exercițiului 2011. .

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că achizitia de servicii de prestări auto in baza facturii nr.xxx/30.12.2011, contravine prevederilor art.21, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil in 2011, cheltuiala in suma de xxx lei fiind nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Urmare a verificării prin sondaj a modului de reflectare in contabilitate a veniturilor realizate, au fost semnalate următoarele aspecte:

- organele de control au procedat la reîncadrarea situației apartamentelor puse la dispoziția beneficiarilor in sensul recunoașterii veniturilor la data la care a intervenit predarea.

Astfel, organele de control au stabilit in anul 2011 venituri suplimentare in suma totala de xxx lei.

- cu ocazia verificării prin sondaj a concordantei dintre veniturile înregistrate in creditul contului 701 ca urmare a facturării apartamentelor vândute si veniturile înregistrate in debitul contului 711 ca urmare a descărcării

gestiunii pe măsura vanzării apartamentelor, au fost constatate o serie de note contabile înregistrate la modul general (nu pe analitice) și pentru care explicațiile operate în registrul jurnal erau evazive, generale.

Pentru clarificarea acestei situații, organele de control au considerat oportuna solicitarea de informații suplimentare cu privire la aceste note. Prin nota explicativa data la cererea organelor de control de către dl. Xxx care a fost mandatat de către petentă pentru a o reprezenta, singurele justificări date în acest sens fiind acelea cu privire la faptul că explicațiile regăsite în registrul jurnal sunt eronate iar în realitate fiind vorba de descărcarea din gestiune a apartamentelor vândute.

Organele de control au regăsit în fișa contului 711 alte înregistrări care faceau trimitere la apartamentele descărcate din gestiune, pentru cea mai mare parte a articolelor contabile pentru care s-au solicitat explicații, constatând că petenta nu deține documente justificative și nici nu a dat explicații pertinente, afectând astfel rezultatul fiscal al exercițiului. S-a constatat astfel diminuarea veniturilor impozabile cu suma totală de xxx lei.

În concluzie, la finele anului 2011 rezulta următoarea situație:

Profitul impozabil în suma de xxx lei declarat de către petenta în baza Declarației 101 privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr. xxx-2012 din 24.02.2012 a fost recalculat funcție de nivelul veniturilor suplimentare în suma de xxx lei dar și funcție de deducerile de cheltuieli recunoscute de organele de control, în suma totală de xxx lei.

De asemenea la recalcularea profitului impozabil declarat s-au avut în vedere diminuările nejustificate veniturilor, în suma totală de xxx lei dar și cheltuielile nedeductibile în suma de xxx lei.

În urma recalculării a rezultat un profit impozabil în suma de xxx lei cu un impozit aferent în suma de xxx lei. cu xxx lei mai mare decât cel declarat.

În anul fiscal 2012:

Urmare analizării deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, în urma controlului nu au fost semnalate deficiențe.

Organele de control au procedat la reîncadrarea momentului la care se recunosc veniturile generate de predarea apartamentelor către beneficiari. Astfel față de cheltuielile înregistrate de către petentă în cursul anului 2012, organele de control, ca urmare a reîncadrării momentului recunoașterii veniturilor generate de predarea apartamentelor către promitentii cumpărători, au acordat deductibilitate pentru cheltuieli în suma totală de xxx lei.

Urmare a verificării prin sondaj a modului de reflectare în contabilitate a veniturilor realizate, au fost constatate următoarele aspecte :

- organele de control au procedat la reîncadrarea situației apartamentelor puse la dispoziția beneficiarilor în sensul recunoașterii veniturilor la data la care a intervenit predarea, stabilind pentru anul 2012 venituri suplimentare în suma totală de xxx lei.

- din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada 2012 - 2014, petenta a acordat împrumuturi în bani către S.C. XXX SRL și SC XXX SA, persoane afiliate potrivit prevederilor art.7 alin.(1), pct.21 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Împrumuturile astfel acordate erau plătite prin banca și înregistrate în debitul contului 2678 fără însă a se percepe dobânzi aferente.

Având în vedere prevederile art. 11 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au procedat la reîncadrarea acestor tranzacții.

La reîncadrarea acestor tranzacții s-au avut în vedere prevederile art.11 alin.(2) deoarece s-a constatat încălcarea pct. 38 din HG 44/2004 pentru aplicarea art.11 din Legea 571/2003.

Ca urmare a faptului că petenta nu a calculat dobânzi pentru acordarea acestor împrumuturi, organul de control a stabilit venituri suplimentare din prestări servicii (dobânzi) în suma totală de xxx lei.

Pentru determinarea acestora, organele de control au luat în calcul drept preț al pieței pentru astfel de servicii, dobânda agreata de petentă pentru creditul obținut de la PIRAEUS BANK. înregistrată în fișa contului 666.

Astfel, s-a avut în vedere ponderea creditului acordat cu titlu gratuit către afiliați, în total împrumut contractat în condițiile pieței libere de la PIRAEUS BANK și contabilizat în contul 1621.

La baza acestui calcul au stat fișa contului 2678 și 1621 puse la dispoziție de către petentă.

Ponderea astfel calculată a fost aplicată asupra cheltuielilor cu dobânzile bancare percepute de PIRAEUS BANK. La nivelul sumelor astfel stabilite, organele de control au considerat că petenta avea obligația percepției și înregistrării de venituri din dobânzi.

Au fost astfel stabilite venituri suplimentare în suma totală de 157.603 lei.

Având în vedere deficiențele constatate din punct de vedere al veniturilor aferente perioadei 01.01.2012-31.12.2012, organele de control au stabilit venituri suplimentare în suma totală de xxx lei (x1 lei + x2 lei).

În concluzie, la finele anului 2012, rezulta următoarea situație:

Profitul impozabil în suma de xxx lei declarat de către petentă în baza Declarației 101 privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr. xxx - 2013 din 21.03.2013 a fost recalculat funcție de nivelul veniturilor suplimentare în suma totală de xxx lei dar și funcție de deducerile de cheltuieli recunoscute de organele de control, în suma totală de xxx lei.

În urma recalculării a rezultat un profil impozabil în suma de xxx lei cu un impozit aferent în suma de xxx lei, cu xxx lei mai mare decât cel declarat.

Pentru perioada 2013 - 2014, în temeiul dispozițiilor art.34, alin.(2) și (3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, petenta a optat pentru sistemul anual de plată a impozitului pe profit, depunând în acest sens formularul-

notificare 012 înregistrat la AFP pentru Contribuabili Mijlocii Arad, sub nr.xxx/31.01.2013.

În aceste condiții, impozitul pe profit recalculat de către organele de control la sfârșitul anului 2012 a stat la baza stabilirii obligațiilor trimestriale de plata din cursul anului 2013.

În conformitate cu prevederile art.34. alin.(8) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, diferența de impozit pe profit în suma de xxx lei a fost actualizată cu indicele preturilor de consum utilizat pentru actualizarea plăților anticipate în contul impozitului pe profit pentru anul fiscal 2013. Conform OMFP 224/2013 indicele aplicabil pentru 2013 a fost de 104.3%.

Urmare a aplicării acestui indice a rezultat suma de xxx lei ce va sta la baza plăților anticipate (xxx lei/trim.) în anul 2013.

In anul fiscal 2013 :

Urmare analizei deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, în urma controlului nu au fost semnalate deficiențe.

Organele de control au procedat la reîncadrarea momentului la care se recunosc veniturile generate de predarea apartamentelor către beneficiari. Astfel față de cheltuielile înregistrate de către petentă în cursul anului 2013, organele de control, ca urmare a reîncadrării momentului recunoașterii veniturilor generate de predarea apartamentelor către promitenții cumpărători, au acordat deductibilitate pentru cheltuieli în suma totală de xxx lei.

Urmare a verificării prin sondaj a modului de reflectare în contabilitate a veniturilor realizate, au fost constatate următoarele aspecte:

- organele de control au procedat la reîncadrarea situației apartamentelor puse la dispoziția beneficiarilor în sensul recunoașterii veniturilor la data la care a intervenit predarea, stabilind pentru anul 2013 venituri suplimentare în suma totală de xxx lei.

- din verificarea efectuată s-a constatat că în anul 2012- 2014, petenta a acordat împrumuturi în bani către S.C. XXX SRL și SC XXX SA, persoane afiliate potrivit prevederilor art.7 alin.(1), pct.21 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Împrumuturile astfel acordate erau plătite prin banca și înregistrate în debitul contului 2678 fără însă a se percepe dobânzi aferente.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au procedat la reîncadrarea acestor tranzacții.

La reîncadrarea acestor tranzacții s-au avut în vedere prevederile art.11 alin.(2) deoarece s-a constatat încălcarea pct. 38 din HG 4472004 pentru aplicarea art. 11 din Legea 571/2003.

Ca urmare a faptului că petenta nu a calculat dobânzi pentru acordarea acestor împrumuturi, organul de control a stabilit venituri suplimentare din prestări servicii (dobânzi) în suma totală de xxx lei.

Pentru determinarea acestora organele de control au luat în calcul drept preț al pieței pentru astfel de servicii, dobânda agreata de societate pentru creditul obtinut de la PIRAEUS BANK, înregistrata în fișa contului 666.

Astfel, s-a avut în vedere ponderea creditului acordat cu titlu gratuit către afiliați, în total împrumut contractat în condițiile pieței libere de la PIRAEUS BANK și contabilizat în contul 2678.

La baza acestui calcul au stat fișa contului 2678 și 1621 puse la dispoziție de către petentă.

Ponderea astfel calculată a fost aplicată asupra cheltuielilor cu dobânzile bancare percepute de PIRAEUS BANK. La nivelul sumelor astfel stabilite, organele de control au considerat că petenta avea obligația perceperii și înregistrării de venituri din dobânzi,

Au fost astfel stabilite venituri suplimentare în suma totală de xxx lei.

Având în vedere deficiențele constatate din punct de vedere al veniturilor aferente perioadei 01.01.2013-31.12.2013, organele de control au stabilit venituri suplimentare în suma totală de xxx lei (xxx lei - xxx lei).

În concluzie, la finele anului 2013 rezulta următoarea situație:

Profitul impozabilul suma de xxx lei declarat de către petentă în baza Declarației 101 privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr.xxx-2014 din 24.03.2014 a fost recalculat funcție de nivelul veniturilor suplimentare în suma totală de xxx lei dar și funcție de deducerile de cheltuieli recunoscute de organele de control, în suma totală de xxx lei.

În urma recalculării a rezultat un profit impozabil în suma de xxx lei cu un impozit aferent în suma de xxx lei, cu xxx lei mai mare decât cel declarat.

Pentru perioada 2013-2014, în temeiul dispozițiilor art.34, alin.(2) și (3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, petenta a optat pentru sistemul anual de plată a impozitului pe profit, depunând în acest sens formularul-notificare 012 înregistrat la AFP pentru Contribuabili Mijlocii Arad, sub nr.xxx/31.01.2013.

În aceste condiții, impozitul pe profit recalculat de către organele de control la sfârșitul anului 2013 a stat la baza stabilirii obligațiilor trimestriale de plată din cursul anului 2014.

În conformitate cu prevederile art.34 alin.(8) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, diferența de impozit pe profit în suma de 511.388 lei a fost actualizată cu indicele preturilor de consum utilizat pentru actualizarea plăților anticipate în contul impozitului pe profit pentru anul fiscal 2014. Conform OMFP 256/2014 indicele aplicabil pentru 2014 a fost de 102.4%. Urmare a aplicării acestui indice a rezultat suma de xxx lei ce va sta la baza plăților anticipate (x1 lei/trim.) în anul 2014.

In anul fiscal 2014 :

Urmare analizării deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, în urma controlului au fost semnalate următoarele aspecte :

1.1) organele de control au procedat la reîncadrarea momentului la care se recunosc veniturile generate de predarea apartamentelor către beneficiari. Astfel față de cheltuielile înregistrate de către petentă în cursul anului 2014, organele de control, ca urmare a reîncadrării momentului recunoașterii veniturilor generate de predarea apartamentelor către promitentii cumpărători, au acordat deductibilitate pentru cheltuieli în suma totală de xxx lei.

Fata de anii fiscali precedenți, constatarea unor cheltuieli considerate nedeductibile dar care se regăseau capitalizate în producția în curs (prin înregistrarea concomitentă a articolului contabil 331=711), au influențat costul/mp stabilit conform metodologiei.

Astfel, următoarele cheltuieli au fost considerate de către organele de control drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit:

- în baza facturii nr.xxx/12.07.2013 emisa de SC XXX SRL (persoană afiliată) petenta a achiziționat lucrări de construcții conform unei situații de lucrări care face trimitere la instalații sanitare și de încălzire, termosistem exterior dar și tamplarie pentru obiectivele R 16 și R15.

În condițiile în care ambele obiective erau recepționate și date în folosință încă din anul 2012 (R16 din 10.05.2012 iar R15 din 25.01.2012) organele de inspecție fiscală au considerat nejustificate aceste noi achiziții și în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cheltuiala în suma de xxx lei înregistrată în baza acestei facturi este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- în baza facturii nr. xxx/09.08.2013 emisa de SC XXX SA (persoană afiliată) petenta a achiziționat servicii de amenajări interioare efectuate, așa cum rezulta din documentele prezentate în scopul justificării lor, la unele apartamente care erau deja date în folosință beneficiarului, unele fiind chiar vândute înainte de prestarea acestor servicii. În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cheltuiala în suma de xxx lei înregistrată în baza acestei facturi este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Obiectivele la care fac trimitere toate aceste servicii fiind deja recepționate și date în folosință (acceptate de beneficiar), orice investiții ulterioare trebuiau cel puțin refacturate pentru a fi acceptată deductibilitatea cheltuielilor ulterioare.

Ambele facturi au fost contabilizate pe cheltuieli și concomitent în producția în curs de execuție, astfel ca în luna înregistrării cheltuielilor s-a operat și contrabalansarea pe venituri a aceluiași sume.

În aceste condiții caracterul nedeductibil al cheltuielilor în suma totală de xxx lei nu are influență decât în momentul descărcării gestiunii pe măsură predării apartamentelor către beneficiari.

Având în vedere metodologia de descărcare descrisă anterior, influența acestor cheltuieli se reflectă asupra descărcării apartamentelor puse la dispoziția beneficiarilor în anul 2014.

Având în vedere ca suprafața totală a apartamentelor care nu erau date în folosință la începutul anului 2014 este de 22136,17 mp, rezulta ca pe metru patrat nu poate fi acceptată o cheltuială în suma de 58,21 lei/mp. În aceste condiții costul/mp utilizat la calculul descărcării gestiunii pentru anul 2014 a fost stabilit la nivelul sumei de 2.167,69 lei/mp.

1.2) - În luna iunie 2014, în baza "Procesului verbal nr.xxx/30.06.2014 de casare a componentelor de șelă deteriorate" petenta a procedat la scoaterea din gestiune a mărfurilor reprezentând componentele șelei în valoare totală de xxx lei.

Înregistrarea acestei operațiuni s-a efectuat prin articolul contabil:

6588 = 371 / xxx

Având în vedere ca petenta nu a prezentat documente care să ateste asigurarea acestor bunuri sau justificarea degradării lor ca urmare a unor calamități sau cauze de forță majoră, organele de inspecție fiscală au considerat ca sunt aplicabile prevederile legale precitate, iar suma de xxx lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere aspectele constatate din punct de vedere al cheltuielilor aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2014, organele de control au stabilit drept cheltuială nedeductibilă suma totală de xxx lei și totodată au acordat deductibilitate unor cheltuieli în suma de xxx lei.

Urmare a verificării prin sondaj a modului de reflectare în contabilitate a veniturilor realizate, au fost constatate următoarele aspecte:

- organele de control au procedat la reîncadrarea situației apartamentelor puse la dispoziția beneficiarilor în sensul recunoașterii veniturilor la data la care a intervenit predarea, stabilind în anul 2014 venituri suplimentare în suma totală de xxx lei.

- din verificarea efectuată s-a constatat că în anul 2012-2014, petenta a acordat împrumuturi în bani către S.C. XXX SRL și SC XXX SA, persoane afiliate potrivit prevederilor art.7 alin.(1) pct.21 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, împrumuturile plătite prin bancă și înregistrate în debitul contului 2678 fără însă a se percepe dobânzi aferente.

Având în vedere prevederile art. 11 alin.(1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au procedat la reîncadrarea acestor tranzacții, deoarece s-a constatat încălcarea pct. 38 din HG 44/2004 pentru aplicarea art.11 din Legea 571/2003.

Deoarece petenta nu a calculat dobânzi pentru acordarea acestor împrumuturi, organul de control a stabilit venituri suplimentare din prestări servicii (dobânzi) în suma totală de xxx lei.

Pentru determinarea acestora, organele de control au luat în calcul drept preț al pieței pentru astfel de servicii, dobânda agreată de petentă pentru creditul obținut de la PIRAEUS BANK. înregistrată în fișa contului 666.

Astfel, s-a avut în vedere ponderea creditului acordat cu titlu gratuit către afiliați, în total împrumut contractat în condițiile pieței libere de la PIRAEUS BANK și contabilizat în contul 2678, calcul care a avut la bază fișa contului 2678 și 1621 puse la dispoziție de către petentă.

Ponderea astfel calculată a fost aplicată asupra cheltuielilor cu dobânzile bancare percepute de PIRAEUS BANK. La nivelul sumelor astfel stabilite, organele de control au considerat ca petenta avea obligația perceperii și înregistrării de venituri din dobânzi.

Au fost astfel stabilite venituri suplimentare în suma totală de xxx lei.

Trebuie precizat faptul că din luna iulie 2014, având în vedere rambursarea integrală a creditului contractat de la PIRAEUS BANK, stabilirea veniturilor pentru împrumuturile acordate afiliaților nu s-a mai efectuat prin raportarea la cheltuielile cu dobânzile percepute de instituția bancară și contabilizate în contul 666. Pentru perioada iulie-decembrie 2014 s-a avut în vedere media ratei dobânzii de politica monetară publicată de BNR pentru intervalul 08.2014-11.2014, respectiv 3%.

Având în vedere deficiențele constatate din punct de vedere al veniturilor aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2014, organele de control au stabilit venituri suplimentare în suma totală de xxx lei (xxx lei + xxx lei).

În concluzie, la finele anului 2014 rezulta următoarea situație:

Profitul impozabil în suma de xxx lei declarat de către petentă în baza Declarației 101 privind impozitul pe profit înregistrat în baza de date a ANAF sub nr.xxx - 2015 din 25.03.2015 a fost recalculat funcție de nivelul veniturilor suplimentare în suma totală de xxx lei dar și funcție de deducerile de cheltuieli recunoscute de organele de control, în suma totală de xxx lei, dar și de cheltuielile nedeductibile în suma de xxx lei.

În urma recalculării a rezultat un profit impozabil în suma de xxx lei cu un impozit aferent în suma de xxx7 lei, cu xxx lei mai mare decât cel declarat.

Pentru perioada 2013-2014, în temeiul dispozițiilor art.34 alin.(2) și (3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, petenta a optat pentru sistemul anual de plată a impozitului pe profit, depunând în acest sens formularul-notificare 012 înregistrat la AFP pentru Contribuabili Mijlocii Arad, sub nr.xxx/31.01.2013.

În aceste condiții, impozitul pe profit recalculat de către organele de control la sfârșitul anului 2014 va sta la baza stabilirii obligațiilor trimestriale de plată din cursul anului 2015, în acest sens, urmând a se emite o dispoziție de masuri în sarcina petentei.

Neplata la termenele legal stabilite a diferentelor suplimentare de plată reprezentând impozitul pe profit, în suma de xxx lei, atrage după sine plata de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere, potrivit prevederilor legale în vigoare, accesorii calculate de la data scadenței fiecărui exercițiu fiscal recalculat până la data de 30.06.2015.

2. Referitor la Taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxx lei, perioada verificată fiind 01.02.2012 – 31.12.2014:

Din verificarea modului de respectare a prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiente:

2.1) - Referitor la factura nr.xxx/12.07.2013 emisa de SC XXX SRL cu TVA în suma de xxx lei:

În baza facturii nr.xxx/12.07.2013 emisa de SC XXX SRL petenta a dedus TVA în suma de xxx lei aferenta achiziției unor lucrări de construcții conform unei situații de lucrări care face trimitere la instalații sanitare și de încălzire, termosistem exterior dar și tamplarie pentru obiectivele R16 și R15.

În condițiile în care ambele obiective au fost recepționate și date în folosință încă din anul 2012 (R15 din 25.01.2012 iar R16 din 10.05.2012) organele de inspecție fiscală cu considerat nejustificate aceste noi achiziții și în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu poate beneficia de deducerea TVA în suma de xxx lei aferenta acestor servicii.

- Referitor la factura nr. xxx/09.08.2013 emisa de SC XXX SA (persoana afiliată) cu TVA în suma de xxx lei:

În baza facturii nr. xxx/09.08.2013 emisa de SC XXX SA (persoana afiliată) petenta a dedus TVA în suma de xxx lei aferenta achiziției de servicii de amenajări interioare efectuate la unele apartamente care erau deja date în folosință beneficiarului, unele fiind chiar vândute înaintea prestării acestor servicii.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu poate beneficia de deducerea TVA pentru suma de xxx lei aferenta acestor servicii.

Toate aceste servicii fiind deja recepționate și date în folosință (acceptate de beneficiar), orice investiții ulterioare trebuiau cel puțin refacturate pentru a fi acceptată deductibilitatea cheltuielilor ulterioare și implicit a TVA aferenta.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma totală de xxx lei, petenta nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere.

2.2) Referitor la TVA în suma de xxx lei:

- în luna iunie 2014, în baza „Procesului verbal nr.xxx/30.06.2014 de casare a componentelor de schele deteriorate” petenta a procedat la scoaterea din gestiune a mărfurilor reprezentând componente schele în valoare totală de xxx lei.

Înregistrarea acestei operațiuni s-a efectuat prin articolul contabil :
6588 = 371 / xxx

Cheltuiala astfel înregistrata nu participa la realizarea de venituri impozabile si este nedeductibila fiscal.

În această situație, în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil în 2014, organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea avea obligația ajustării TVA aferenta acestor componente, respectiv a sumei de **xxx lei**.

Achiziția și recepționarea bunurilor ce au făcut obiectul casării s-au produs în luna martie 2010 fiind înregistrate în stocul de mărfuri, în condițiile aplicării unei cote de TVA de 19%.

În aceste condiții, ajustarea TVA la momentul casării a fost efectuată de către organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotei de 19% în vigoare la data exercitării dreptului de deducere.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA pentru suma totală de xxx lei.

Neplata la termenele legal stabilite a diferentelor suplimentare de plată reprezentând TVA, în suma de xxx lei, atrage după sine plata de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere potrivit prevederilor legale în vigoare.

Pentru diferența suplimentară de plată reprezentând TVA în sumă totală de xxx lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de xxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxx lei.

III. S.C. XXX S.R.L. cu sediul social în xxx, este înregistrată la O.R.C. sub nr. xxx, are cod unic de înregistrare xxx, cod CAEN 6810 - „Cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține următoarele:

I. Referitor la impozitul pe profit, se rețin următoarele:

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

În fapt, SC XXX SRL în calitate de dezvoltator imobiliar, a edificat un număr de 10 blocuri de locuințe numerotate de la R7 la R16. Parte dintre aceste blocuri (R7-10 și R12-R14) au fost recepționate în intervalul 2008-2009 fiind executate de către SC MB SRL și SC XXX SRL.

În perioada supusa controlului au fost recepționate blocurile R11 (în anul 2011) și R15-R16 (în anul 2012) care au fost executate de către SC XXX SRL.

Blocurile construite au fost destinate vânzării către diverse persoane fizice. În acest sens, între petentă și potențialii clienți au fost inițial încheiate antecontracte/promisiuni sinalagmatice de vânzare-cumpărare pentru apartamentele și eventual parcuri aferente acestora, ulterior părțile urmând a încheia contracte de vânzare-cumpărare definitive, în forma 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 achită 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 părți nu se perfectă contract de vânzare-cumpărare decât în momentul plății integrale a contravalorii apartamentelor de către clienți. Până la acel moment petenta nu înregistrează veniturile realizate din tranzacționarea apartamentelor puse la dispoziția clienților.

Analizând conținutul economic al operațiunilor, organele de inspecție fiscală au considerat că 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, speței îi sunt aplicabile prevederile pct. 258 alin. (1) și pct. 46 alin. (1) din Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valabil până la data de 31.12.2014:

„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.”

„46. - (1) Principiul 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.”

De asemenea și prevederile pct. 441 alin. (1) și pct. 57 alin. (1) din Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în vigoare de la data de 01.01.2015:

„441. - (1) 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.”

„57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.”

Potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilitatii, republicata:

„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.”

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 baza de facturi sau în alte condiții prevăzute de contract, care să ateste transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către client.

Condițiile pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor, precizate la alin.(2) al art. 258, sunt:

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 ;

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil .

Astfel, se constată ca sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor din vânzarea apartamentelor la momentul predării efective a acestora către cumpărători din următoarele motive:

- petenta a transferat cumpărătorilor riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor, nu mai gestionează imobilul la nivelul la care ar fi făcut-o în mod normal (conform pct. 4.3,4.4, 5.2.7 și 5.2,2 din promisiuni);

- mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil, respectiv este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate (conform pct.3 din promisiuni prețul de vânzare este clar stipulat);

- costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil respectiv prețul de cost al imobilului este cunoscut de către firmă și înregistrat în evidența contabilă.

- tranzacția nu reprezintă doar o promisiune de vânzare, astfel încât să nu genereze contabilizarea veniturilor, ci un fapt, predarea efectivă a bunului fiind o operațiune realizată.

Mai mult, potrivit Ordinului MFP nr. 1802/2014, în legătură cu momentul recunoașterii veniturilor, la art.441 alin.(2) al OMFP 1802/2014 se prevăd următoarele:

“(2) 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.”

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.

La pct. 258 alin. (21) din reglementările contabile se menționează că "*... 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.*"

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 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 cu TVA aferent 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 Cap. II rezultă în mod indubitabil că promitentul cumpărător s-a obligat să achite avansul și ratele eșalonate inclusiv TVA 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 pretinsa de petentă persoanelor fizice și juridice, are o valoare certa fiind determinata precis ca întindere și cuantificare și chiar dacă nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate prin promisiunile bilaterale încheiate cu această rezerva 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 vânzării 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. 307/2010, definitivă și irevocabilă, care deși anterioară punctului de vedere exprimat în cauză de Direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice confirmă interpretarea normelor legale dată de aceasta în cauza dedusă judecătii, astfel încât faptul că acest punct de vedere a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală fundamentează cu

puterea evidenței constatările acestora, fiind conform 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. 1.1.1. – 1.1.5.) 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 motivațiile petentei de la pct. 1.1.6. din contestația formulată în legătură cu descărcarea din gestiune a contravalorii unor apartamente înscrise în anumite note contabile, se rețin următoarele:

În fapt, cu ocazia verificării prin sondaj a concordanței dintre veniturile înregistrate în creditul contului 701 ca urmare a facturării apartamentelor vândute și veniturile înregistrate în debitul contului 711 ca urmare a descărcării gestiunii pe măsura vânzării apartamentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că o serie de note contabile au fost înregistrate la modul general (nu pe analitice) explicațiile operate în registrul jurnal în legătură cu acestea fiind evazive, generale.

Conform notei explicative data la cererea organelor de control de către dl. Xxx care a fost mandatat pentru a reprezenta petenta, acesta a arătat că explicațiile regăsite în registrul jurnal erau eronate, iar în realitate este vorba de descărcarea din gestiune a apartamentelor vândute.

Având în vedere că organele de control au regăsit în fișa contului 711 alte înregistrări care făceau trimitere la apartamentele descărcate din gestiune, pentru cea mai mare parte a articolelor contabile pentru care s-au solicitat explicații, se constată că petenta nu a deținut documente justificative care să o îndreptățească la afectarea rezultatului fiscal.

Astfel, se constată diminuarea veniturilor impozabile cu suma totală de xxx lei (x1 lei pentru anul 2010 + x2 lei pentru anul 2011).

În drept, art.11 și art. 12 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată:

„ART. 11

Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

ART. 12

(1) Contabilitatea immobilizărilor se ține pe categorii și pe fiecare obiect de evidență.

(2) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric, în condițiile stabilite de reglementările legale.”

Potrivit art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, prevede:

„ART. 2

(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

“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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

În cauză sunt incidente și dispozițiile pct. 14 din 3512/2008 în vigoare în perioada supusă verificării, care prevăd:

„14. În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil.

Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă.

În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.

Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, se constată, deși petenta considera ca decizia organelor de control s-a bazat pe „simplul și singurul motiv ca explicațiile operate în registrul jurnal erau evazive și generale”, petenta nu a prezentat (nici cu ocazia exprimării punctului de vedere și nici cu ocazia contestării actului administrativ) niciun document justificativ care să motiveze sub aspect legal aceste înregistrări contabile.

Argumentul petentei potrivit căruia „singurul demers întreprins de inspectorii fiscali a fost acela de a cere explicații reprezentantului legal cu privire la mențiunile din registrul jurnal referitoare la aceste note, dar fără a efectua nicio verificare în scopul de a determina natura și proveniența cheltuielilor înscrise în notele contabile și fără a se solicita în mod explicit prezentarea documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile.” Este răsturnat de documentele existente la dosarul cauzei, respectiv nota explicativa (anexa nr.6 la RIF) unde întrebarea nr.5 a fost formulată sub forma: „Ce documente justificative au stat la baza următoarelor înregistrări contabile și cum argumentați aceste situații?”

Referitor la susținerea petentei că „organele de control au concluzionat pur speculativ ca societatea noastră nu ar deține documente justificative pentru costurile reflectate în aceste note contabile” se reține că în cauză sunt incidente dispozițiile art. 206 Cod procedură fiscală coroborat cu art. 65 din Codul de procedură fiscală:

„Art. 206 Forma și conținutul contestației

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

(...) datele de identificare a contestatorului;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu art. 65 din Codul de procedură fiscală

„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Petenta nedepunând în motivarea contestației vreo dovadă care să facă posibilă identificarea modului de determinare a acestor costuri, considerând fără vreun temei legal că înregistrarea analitică a operațiunilor nu este obligatorie potrivit legii și astfel nu se justifică interpretarea organelor de control.

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală dar și din nota explicativă dată de reprezentantul petentei în timpul controlului, rezulta clar faptul că petenta nu are o metodă clară de descărcare a costurilor, neexistând „o cheie unitară de descărcare”.

În virtutea principiului general de drept „*nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*” învederează petentei că în cauză sunt incidente prevederile art.11 și art. 12 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, coroborate cu cele ale Ordinului 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Potrivit acestor prevederi, contabilitatea de gestiune (analitică) este o obligație prevăzută de lege, iar organele de control au procedat doar la verificarea respectării ei. De altfel, organele de control au subliniat faptul că deși au fost regăsite înregistrări contabile cu privire la descărcarea analitică a apartamentelor vândute, au fost constatate și alte înregistrări de descărcare operate în mod global, fără documente justificative și fără trimitere la apartamentele la care se refera.

Având în vedere că nici cu ocazia depunerii contestației, petenta nu a prezentat documente justificative care să stea la baza înregistrărilor contabile efectuate, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat corect și legal la stabilirea stării de fapt fiscale constatând că, înregistrarea în evidența contabilă a sumei totale de xxx lei, a fost efectuată fără a avea la baza vreun document justificativ care să motiveze această operațiune, așa cum dispun prevederile legale ale art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată.

Astfel, deși au fost efectuate de petentă înregistrări contabile cu privire la descărcarea analitică a apartamentelor vândute, au fost identificate și alte înregistrări de descărcare operate în mod global, fără documente justificative și fără trimitere la apartamentele la care s-ar putea referi, petenta neputând dovedi starea de fapt descrisă cu documente de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală.

Mai mult, petenta nu a depus dovezi pe care să-și întemeieze contestația, coroborat cu faptul că organul de soluționare este limitat să răspundă doar la solicitările părților - art. 213 alin. 1 Cod procedură fiscală, republicat „*Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*”, petenta nu a prezentat documente justificative de natură mijloacelor de probă care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 65 și următoarele reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

Pentru toate aceste motive, în legătură cu acest capăt de cerere pretențiile petentei din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, astfel că urmează a se respinge contestația în legătură cu susținerile petentei referitoare la modul de calcul al impozitului pe profit stabilit suplimentar rezultat ca urmare a înregistrării veniturilor de la data predării apartamentelor către clienți, de către organele de inspecție fiscală, cu consecința recalculării masei impozabile a profitului.

Referitor la alegațiile reprezentantului petentei de la pct. 1.1.7. din contestația formulată cum că “este principial incorect ca pentru acest impozit pe profit suplimentar sa ni se perceapă retroactiv dobânzi si penalități, in condițiile in care orice posibila eroare de înregistrare a fost cauzata exclusiv de neclaritatea legii”, în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem* în cauză sunt incidente dispozițiile art. 120 (2) dar și cele ale art. 120¹ din Codul de procedură fiscală, intervalul pentru care au fost datorate accesorii începând cu momentul scadenței fiecărui exercițiu fiscal recalculate până la data de 30.06.2014.

Mai mult, invederăm petentei că susținerile sale referitoare la faptul că înregistrarea de către aceasta a veniturilor încasate de petentă de la beneficiari la data predării apartamentelor nu îi este imputabilă sunt răsturnate de starea de fapt confirmată de fotocopiile hotărârilor judecătorești (Sentința civilă nr. xxx/2009 a Tribunalului Arad și Decizia civilă nr. xxx/2010 a Curții de Apel Timișoara) pronunțate în cauza SC BG SA din Arad, în condițiile în care aceasta este parte a aceluiași grup de dezvoltatori imobiliari din care face parte și petenta.

Astfel, examinând informațiile conținute de baza de date RECOM, conform documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că BG SA a avut ca acționar majoritar firma I SA care între asociați are și firma ITU SA.

Această firmă IT SA are ca acționar majoritar firma U SA, CUI xxx, care are calitate de acționar al petentei SC. xxx SRL.

Invederăm că toate aceste firme au același sediu social/domiciliu fiscal în xxx.

Prin urmare, având în vedere că așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, BG SA și petenta sunt parte a aceluiași grup de dezvoltatori imobiliari, motivarea reprezentantului petentei privind neclaritatea legii fiscale este răsturnată de chiar faptul că una din firmele grupului SC BG SA deținea încă din anul 2010 o hotărâre judecătorească definitivă (Decizia civilă a Curții de Apel Timișoara nr. 307 din 2010) care statua irevocabil asupra modului de interpretare a legislației fiscale referitoare la cauza dedusă judecării, respectiv aceea de a stabili dacă pentru veniturile încasate cu ocazia predării efective a bunurilor imobile unor persoane fizice sau juridice există obligativitatea înregistrării acesteia în contabilitate și a colectării TVA-ului aferent sau dacă

această obligație subzistă doar cu ocazia încheierii contractelor de vânzare cumpărare în formă autentică pentru aceleași imobile.

1.2. Referitor la împrumuturile în bani acordate de petentă către S.C. XXX S.R.L. și S.C. XXX S.A. în sumă totală de xxx lei, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 2012- 2014, petenta a acordat împrumuturi în bani către S.C. XXX SRL și SC XXX SA, persoane afiliate potrivit prevederilor art.7 alin.(1), pct.21 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, împrumuturi plătite prin banca și înregistrate în debitul contului 2678 fără însă a le percepe dobânzi aferente.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au procedat la reîncadrarea acestor tranzacții. La încadrarea acestor tranzacții s-au avut în vedere prevederile art.11 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal deoarece s-a constatat încălcarea pct. 38 din HG 44/2004 pentru aplicarea art. 11 din Legea 571/2003.

Deoarece petenta nu a calculat dobânzi pentru acordarea acestor împrumuturi, organul de control a stabilit venituri suplimentare din prestări servicii (dobânzi).

Pentru determinarea acestora, organele de control au luat în calcul drept preț al pieței pentru astfel de servicii, dobânda agreata de petentă pentru creditul obținut de la PIRAEUS BANK, înregistrată în fișa contului 666.

Astfel, s-a avut în vedere ponderea creditului acordat cu titlu gratuit către afiliați, în total împrumut contractat în condițiile pieței libere de la PIRAEUS BANK și contabilizat în contul 2678. La baza acestui calcul au stat fișa contului 2678 și 1621.

Ponderea astfel calculată a fost aplicată asupra cheltuielilor cu dobânzile bancare percepute de PIRAEUS BANK. La nivelul sumelor astfel stabilite, organele de control au considerat ca petenta avea obligația perceperii și înregistrării de venituri din dobânzi.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare din prestări servicii (dobânzi) în suma totală de **xxx lei** (x1 lei pentru anul 2012 + x2 lei pentru anul 2013 + x3 lei pentru anul 2014), reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție

care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

(...)

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. (...)”

Totodată pct. 38 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologie de aplicare a Codului fiscal, dat pentru aplicarea art. 11 din Legea 571/2003, prevede:

„Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.”

Din normele legale precitate, se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest sens, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, un contribuabil care acordă un împrumut unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda și comision de administrare al creditului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, rezultă că, în perioada 2012- 2014, petenta a acordat împrumuturi în bani către S.C. XXX SRL și SC XXX SA, persoane afiliate potrivit prevederilor art.7 alin.(1), pct.21 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, împrumuturi plătite prin banca și înregistrate în debitul contului 2678 fără însă a se percepe dobânzi aferente.

Potrivit prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

Potrivit prevederilor art.1 din Legea nr.31/1990 a societăților comerciale, republicată:

“(1) În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.”

Natura contractuală a unei societăți comerciale este conferită de manifestarea de voință a fondatorilor de a se asocia în vederea realizării unor acte de comerț. Această natură convențională impune în mod necesar procesului de constituire, organizare și funcționare a societății comerciale unele elemente structurale și funcționale esențiale, cum sunt: încheierea între asociați a unui act constitutiv, constituirea și conservarea unui capital social (fondul comun constituit prin aporturile asociaților și care formează patrimoniul inițial al societății comerciale), intenția asociaților de a conlucra în vederea obținerii de profit, pentru a-l distribui între ei și scopul societății de a realiza profit prin acte de comerț.

Acordarea de împrumuturi fără dobândă este contrară scopului pentru care s-a înființat și funcționează o societate comercială, aceasta neavând aptitudinea legală de a face gratuități nici chiar în cazul acordării de împrumuturi fără dobândă firmelor afiliate.

Deși petenta considera ca organele de inspecție aveau obligația calculării dobânzii legale, respectiv a dobânzii de referință a BNR, trebuie subliniat faptul că fiind vorba de împrumuturi acordate cu titlul gratuit (fără dobândă) către persoane afiliate, speței îi sunt aplicabile prevederile pct.38 din HG 44/2004 pentru aplicarea art. 11 din Legea 571/2003 potrivit căruia:

„Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea servicii

este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.”

Având în vedere cele prezentate, abordarea organelor de inspecție fiscală cu privire la raportarea la dobânda agreată de petentă pentru creditul obținut de la PIRAEUS BANK, drept preț al pieței, este corectă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate, prin majorarea bazei de impunere pentru determinarea profitului impozabil cu contravaloarea dobânzilor nepercepute aferent împrumuturilor acordate de S.C. XXX SRL către S.C. XXX SRL și SC XXX SA, în perioada 2012-2014, stabilind în sarcina acestora venituri suplimentare din prestări servicii (dobânzi) în suma totală de **xxx lei** (x1 lei pentru anul 2012 + x2 lei pentru anul 2013 + x3 lei pentru anul 2014), reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar.

Având în vedere cele prezentate, în conformitate cu dispozițiile art.216 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.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată* contestația pentru suma totală de **xxx lei**, reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar.

1.3. Cu privire la cheltuielile aferente achitării contravalorii facturilor emise de S.C. XXX S.A. în sumă de xxx lei și S.C. XXX S.R.L. în sumă de xxx lei, tratate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2014, se rețin următoarele:

În fapt, comparativ cu anii precedenți, unele cheltuieli considerate nedeductibile dar care se regăsesc capitalizate în producția în curs a petentei (prin înregistrarea concomitentă a articolului contabil 331=711), au influențat costul/mp utilizat la calculul descărcării gestiunii pentru anul 2014.

Astfel, au fost analizate următoarele cheltuieli, sub aspectul posibilității diminuării masei impozabile a profitului cu acestea, după cum urmează:

- petenta a achiziționat lucrări de construcții conform unei situații de lucrări (anexa 23-pag. 2) care face trimitere la instalații sanitare și de încălzire, termosistem exterior dar și tamplarie pentru obiectivele R16 și R15, în baza facturii nr. xxx/12.07.2013 emisa de SC XXX SRL (persoana afiliată).

În condițiile în care ambele obiective sunt recepționate și date în folosință încă din anul 2012 (R16 din 10.05.2012 iar R15 din 25.01.2012), organele de control au considerat nejustificate aceste noi achiziții și în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul

Fiscal, cheltuiala în sumă de **xxx lei** înregistrata in baza acestei facturi a fost stabilita drept cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

- petenta a achiziționat servicii de amenajări interioare efectuate, asa cum rezulta din documentele prezentate de petentă in scopul justificării lor, la unele apartamente care erau deja date in folosința beneficiarului, unele fiind chiar vândute înainte de prestării acestor servicii, in baza facturii nr. xxx/09.08.2013 emisa de SC XXX SA (persoana afiliata).

In aceste condiții, in conformitate cu prevederile art.21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de control au stabilit ca cheltuiala în sumă de **xxx lei** înregistrata in baza acestei facturi este nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Având in vedere ca obiectivele la care fac trimitere toate aceste servicii erau deja recepționate si date in folosința (acceptate de beneficiar), orice investiții ulterioare trebuie cel puțin refacturate pentru a fi acceptata deductibilitatea cheltuielilor ulterioare, la determinarea masei impozabile a profitului.

Ambele facturi au fost contabilizate pe cheltuieli și concomitent în producția în curs de execuție, astfel că în luna înregistrării cheltuielilor s-a operat și contrabalansarea pe venituri a aceluiași sume.

În aceste condiții, caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă totală de **xxx lei** (xxx lei + xxx lei) nu are influență decât în momentul descărcării de gestiune pe măsura predării apartamentelor către beneficiari.

Înregistrarea pe cheltuieli si contrabalansarea pe venituri a aceluiași sume face ca și caracterul nedeductibil al acestora sa aiba influenta doar in momentul descărcării gestiunii de apartamente puse la dispoziția beneficiarilor in anul 2014, influențând costul /mp utilizat la calculul descărcării gestiunii pentru acest an.

În drept, 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

(l) 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.”

H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 19

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale precitate, 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.

De asemenea, 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.

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.

Din documentele existente la dosarul cauzei, coroborat cu normele legale incidente acesteia, rezultă că susținerea petentei referitoare la momentul - ulterior recepției la terminarea lucrărilor - în care a fost emisă factura, că acesta coincide cu momentul când a fost executată ultima lucrare exterioră aferentă blocurilor R15 și R16, întrucât numai la acel moment s-a putut stabili cu exactitate surplusul de preț - raportat la prețul din contractul de antrepriza inițial - datorat antreprenorului ca urmare a extinderii pe parcurs a celor două blocuri de locuințe, precum și motivațiile în legătură cu faptul că prin emiterea și înregistrarea în contabilitate, chiar cu întârziere, a acestei facturi părțile nu au făcut decât să rectifice omisiunea de contractare și facturare a unor lucrări executate și recepționate cu mult timp înainte, nu pot fi reținute în soluționarea

favorabilă a contestației în condițiile în care, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, prin înregistrările efectuate în evidența sa contabilă petenta a denaturat rezultatul exercițiului fiscal, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului.

Invocarea de către petentă în motivarea contestației a Anexei nr. 1 din Ordinul nr. 3055/2009 nu are relevanță în cauza dedusă judecătii, atâta vreme cât aceasta nu a putut demonstra că natura înregistrării acestor cheltuieli în evidența sa contabilă este aceea a unor erori.

În concluzie, cheltuielile petentei consemnate în facturile emise de S.C. XXX S.A. și S.C. XXX S.R.L. au fost tratate de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2014, potrivit prevederilor art. 21 din Legea nr. 571/2003. Posibilitatea legală a diminuării masei impozabile a profitului cu eventuale cheltuieli de natura investițiilor ulterioare - servicii achiziționate care fac trimitere la obiective deja recepționate și date în folosință (acceptate de beneficiar) – este condiționată de necesitatea refacturării acestor valori către beneficiari, ceea ce în situația petentei nu s-a constatat.

Ori, înregistrarea pe cheltuieli și contrabalansarea pe venituri a aceluiași sume face ca și caracterul nedeductibil al acestora să aibă influența doar în momentul descărcării gestiunii cu valoarea apartamentelor puse la dispoziția beneficiarilor în anul 2014, influențând costul/mp utilizat la calculul descărcării gestiunii pentru acest an, motiv pentru care motivațiile petentei din cuprinsul contestației formulate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, în lipsa indicării de către petentă a vreunui motiv legal care să le justifice.

Având în vedere cele prezentate, în conformitate cu dispozițiile art.216 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.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată* contestația pentru suma totală de **xxx lei** (xxx lei + xxx lei), reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

1.4 Referitor la valoarea componentelor de schela deteriorate, considerata de organele de inspecție fiscală ca fiind o cheltuială nedeductibilă cu ocazia casării, se rețin următoarele:

În fapt, în luna iunie 2014, în baza Procesului verbal nr.xxx/30.06.2014 de casare a componentelor de schela deteriorate, petenta a procedat la scoaterea din gestiune a mărfurilor reprezentând componente schela în valoare totală de xxx lei.

Înregistrarea acestei operațiuni s-a efectuat prin articolul contabil:

6588 = 371 / xxx lei

În drept, art.21 alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

“4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme; “

coroborat cu Norme metodologice de aplicare a art. 21 al. 4 c):

„41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, **constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**”

Conform prevederilor precitate, **nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura** stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori **degradate**, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme.

De asemenea, cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în luna iunie 2014, în baza Procesului verbal nr.xxx/30.06.2014 de casare a componentelor de schela deteriorate, petenta a procedat la scoaterea din gestiune a mărfurilor reprezentând componente schela în valoare totală de xxx lei.

Înregistrarea acestei operațiuni s-a efectuat prin articolul contabil:

6588 = 371 / xxx

Deoarece petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care sa ateste asigurarea acestor bunuri sau degradarea lor ca urmare a unor calamitati sau cauze de forța majora, organele de control au considerat ca sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, iar suma de xxx lei reprezintă o cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Petenta considera eronata încadrarea organelor de control la prevederile art.21 alin. (4) lit.c) din Codul Fiscal, deoarece, în opinia petentei, acest text de lege se aplica preponderent bunurilor de natura stocurilor de marfa si nu se aplica in acest caz, fiind vorba de o „schela care nu a avut niciodată regim de marfa”.

Ori, așa cum rezultă și din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, înregistrarea contabilă ce a stat la baza casării acestei schele a fost: 6588=371, ceea ce contrazice aceasta afirmație.

Deoarece petenta nu a prezentat documente care sa ateste asigurarea acestor bunuri sau degradarea lor ca urmare a unor calamitati sau cauze de forța majora si avand in vedere precizările art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003, potrivit caruia : *„nu sunt cheltuieli deductibile: c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa in gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta , daca aceasta este datorata potrivit legii”*, petentei ii sunt aplicabile prevederile articolului precitat si prin urmare, organele de inspecție fiscală au determinat corect caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli.

Mai mult, petenta nu a depus dovezi pe care să-și întemeieze contestația, coroborat cu faptul că organul de soluționare este limitat să răspundă doar la solicitările părților - art. 213 alin. 1 Cod procedură fiscală, republicat *“Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”*, petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 65 și următoarele reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

1.5. Referitor la motivațiile petentei din cuprinsul contestației formulate privind aplicarea de majorări și penalități asupra plăților anticipate, se rețin următoarele:

În drept, art. 34 alin. (2) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

*„ART. 34 Declararea și plata impozitului pe profit
(...)”*

(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2013, contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alin. (4) și (5), pot opta pentru declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la [art. 35](#).

(3) Opțiunea pentru sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit se efectuează la începutul anului fiscal pentru care se solicită aplicarea prevederilor alin. (2). Opțiunea efectuată este obligatorie pentru cel puțin 2 ani fiscali consecutivi. Ieșirea din sistemul anual de declarare și plată a impozitului se efectuează la începutul anului fiscal pentru care se solicită aplicarea prevederilor alin. (1). Contribuabilii comunică organelor fiscale teritoriale modificarea sistemului anual/trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului fiscal respectiv.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată că petenta a optat pentru sistemul anual de plată a impozitului pe profit, depunând în acest sens formularul Notificare 012 înregistrat la A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii Arad sub nr. 956/31.01.2013.

Organele de inspecție fiscală integrând deficiențele constatate în timpul controlului au procedat la gruparea trimestrială a acestora astfel încât să influențeze baza de calcul a accesoriilor pentru neachitarea în termen a diferențelor de impozit pe profit generate.

În considerarea faptului că în unele promisiuni de vânzare cumpărare încheiate, prețul a fost stabilit în valută, în momentul înregistrării în evidența contabilă a veniturilor, petenta avea obligația utilizării cursului comunicat de Banca Națională a României la data efectuării operațiunii economice așa cum dispun prevederile pct. 185 alin. 5 din O.M.F.P. nr. 3055/2009.

Prin urmare critica petentei este fără suport legal, drept care se rețin ca temeinice obligațiile de plată constând în accesorii aferente plăților anticipate determinate de organele de inspecție fiscală, acestea fiind determinate în conformitate cu dispozițiile exprese ale art. 120 alin. 2 și art. 120¹ din Codul de procedură fiscală, astfel:

„Art. 120 Dobânzi

(...)

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

„ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.”

Invederăm petentei că în acest sens a statuat în mod constant și Curtea de Apel Timișoara, de exemplu: conform Deciziei civile nr. 307/2010.

Având în vedere cele prezentate, în conformitate cu dispozițiile art.216 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.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată* contestația în legătură cu acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de intarziere in suma de xxx lei, respective penalitățile de intarziere in suma de xxx lei, aferente Impozitului pe profit suplimentara calculate in sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală F-CS xxx/06.07.2015, se retine ca stabilirea de majorări de intarziere si penalitățile de intarziere aferente in sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie in raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în sumă de **xxx lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar contestat de petenta urmează a fi *respinsă ca fiind neîntemeiată*, rezulta că, si pentru debitul reprezentând majorările de întârziere si penalitățile aferente, calculate in sarcina petentei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsa.

2. Referitor la Taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxx lei, perioada verificată fiind 01.02.2012 – 31.12.2014, se rețin următoarele:

2.1) Referitor la TVA in suma de xxx lei aferentă facturii nr.xxx/12.07.2013 emisa de SC XXX SRL:

În fapt, in baza facturii nr.xxx/12.07.2013 emisa de SC XXX SRL petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de xxx lei aferenta achiziției unor lucrări de construcții, conform unei situații de lucrări care face trimitere la instalații sanitare si de încălzire, termosistem exterior dar si tamplarie pentru obiectivele R16 si R15, în condițiile in care ambele obiective au fost recepționate si date in folosința inca din anul 2012 (R16 din 10.05.2012 iar R15 din 25.01.2012).

În drept, potrivit prevederilor legale invocate, se fac următoarele precizări:

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă laxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale precitate, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă că în condițiile în care ambele obiective au fost recepționate și date în folosința încă din anul 2012 (R16 din 10.05.2012 iar R15 din 25.01.2012), petenta nu a demonstrat cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală necesitatea acestor noi achiziții în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

- Referitor la TVA în suma de xxx lei aferentă facturii nr. xxx/09.08.2013 emisa de SC XXX SA (persoana afiliată):

În fapt, în baza facturii nr. xxx/09.08.2013 emisa de SC XXX SA (persoana afiliată) petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxx lei aferentă achiziției de servicii de amenajări interioare efectuate la unele apartamente care erau deja date în folosința beneficiarilor, unele fiind chiar vândute anterior prestării acestor servicii.

În drept, potrivit prevederilor legale invocate, se fac următoarele precizări:

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă laxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale precitate, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă următoarele:

În baza facturii nr.xxx/12.07.2013 emisa de SC XXX SRL petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxx lei aferentă achiziției unor

lucrări de construcții, conform unei situații de lucrări care face trimitere la instalații sanitare și de încălzire, termosistem exterior dar și tamplarie pentru obiectivele R16 și R15, în condițiile în care ambele obiective au fost recepționate și date în folosință încă din anul 2012 (R16 din 10.05.2012 iar R15 din 25.01.2012).

În baza facturii nr. xxx/09.08.2013 emisă de SC XXX SA (persoană afiliată) petenta a dedus TVA în suma de xxx lei aferentă achiziției de servicii de amenajări interioare efectuate la unele apartamente care erau deja date în folosință beneficiarului, unele fiind chiar vândute înainte de prestarea acestor servicii.

Deoarece toate aceste servicii achiziționate au fost efectuate la unele apartamente deja recepționate și date în folosință (acceptate de beneficiar), orice investiții ulterioare trebuiau cel puțin refacturate pentru a fi acceptată deductibilitatea cheltuielilor ulterioare și implicit a TVA aferentă.

Petenta susține că a argumentat realitatea și necesitatea cheltuielilor ce au stat la baza deducerii TVA aferentă, considerând că îndeplinește toate condițiile de fond ale prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, și de formă conform art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, prevăzute de lege pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA.

Deși petenta susține în cuprinsul contestației formulate că a argumentat realitatea și necesitatea utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile a prestațiilor de servicii descrise mai sus, pretinzând exercitarea dreptului de deducere al TVA în legătură cu acestea, pe motivul că îndeplinește toate condițiile de fond ale prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, și de formă conform art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, prevăzute de lege pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA, aceasta nu a depus dovezi de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

În drept, sunt aplicabile și prevederile art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 206 (1) - Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)”

Organul de soluționare a contestației reține că, potrivit dispozițiilor legale mai sus invocate, petenta avea posibilitatea să probeze cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă dovada celor susținute în contestația formulată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, petenta nu a prezentat o altă situație prin care să combată constatările organelor fiscale și nici nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze cu privire la aceste aspecte.

În cuprinsul contestației petenta susține că a argumentat realitatea și necesitatea cheltuielilor ce au stat la baza deducerii TVA aferentă, considerând că îndeplinește toate condițiile de fond ale prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, și de formă conform art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, prevăzute de lege pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul 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 contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250 în dosarul nr. 935/57/2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă”*, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, care prevăd:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

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 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă intrat în vigoare la data de 15.02.2013 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de*

cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 din același act normativ care precizează: „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că S.C. XXX S.R.L. nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art. 213 din Codul de procedură fiscală „(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.

(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta facturilor emise de SC XXX SA si SC XXX SRL, pentru suma totala de xxx lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2.2) Referitor la TVA in suma de xxx lei aferentă scoaterii din gestiune a mărfurilor reprezentând componente schela în baza Procesului verbal nr. xxx/30.06.2014 de casare a componentelor de schela deteriorate”:

În fapt, in luna iunie 2014, in baza „Procesului verbal nr.xxx/30.06.2014 de casare a componentelor de schela deteriorate” petenta a procedat la scoaterea din gestiune a mărfurilor reprezentând componente schela in valoare totala de xxx lei.

Înregistrarea acestei operațiuni s-a efectuat prin articolul contabil :

6588 = 371 / xxx

Cheltuiala astfel înregistrata nu participa la realizarea de venituri impozabile si este nedeductibila fiscal.

În drept, art. 145 alin.(2) lit.a) și art.148 alin.(1) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă laxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

(...)

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.”

Coroborat cu prevederile pct. 53 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

a) modificări legislative;

b) modificări ale obiectului de activitate;

c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere. Se includ în această categorie și vehiculele pentru care nu a fost limitat dreptul de deducere conform art. 145¹, în situația în care are loc o modificare de destinație, respectiv sunt utilizate pentru activități care impun limitarea dreptului de deducere la 50%, conform art. 145¹ din Codul fiscal;

d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei.”

Din coroborarea textelor de lege precitate rezultă că, ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de

capital, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în cazul în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior, **alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere**, bunuri lipsă din gestiune.

Totodată, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

În speță, se reține că achiziția și recepționarea bunurilor ce au făcut obiectul casării s-au produs în luna martie 2010 fiind înregistrate în stocul de mărfuri, în condițiile aplicării unei cote de TVA de 19%.

În aceste condiții, organele de control au ajustat TVA la momentul casării (aferentă ieșirii din gestiune) prin aplicarea cotei de 19% în vigoare la data exercitării dreptului de deducere, deoarece mărfurile scoase din gestiune ca urmare a casării au fost achiziționate în stare bună de funcționare înregistrate în contul 371 și pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Analizând Procesul nr. xxx/30.06.2014 de casare a componentelor de schelă deteriorate se constată că nu rezultă motivele pentru care mărfurile nu mai pot fi utilizate în activitatea economică, cauzele obiective care au condus la degradare, când s-a produs degradarea, cine a propus degradarea, etc.

În concluzie, având în vedere argumentele expuse în ceea ce privește implicația asupra impozitului pe profit, ajustarea TVA aferentă componentelor de schela casate în condițiile în care petenta nu a prezentat nici dovada asigurării și nici dovada unui caz de forta majora, este justificată și corespunde prevederilor art. 148 alin.(1) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil în 2014.

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor ieșite din gestiune ca și degradate întrucât nu au fost folosite în scopul obținerii de venituri cu consecința stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, motiv pentru care se va respinge ca

neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Referitor la majorările de intarziere in suma de xxx lei, respectiv penalitățile de intarziere in suma de xxx lei, aferente TVA suplimentara calculate in sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală F-CS xxx/06.07.2015, se retine ca stabilirea de majorări de întârziere si penalitățile de întârziere aferente in sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie in raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în sumă de **xxx lei** reprezentând TVA suplimentara contestata de petenta urmează a fi *respinsă ca fiind neîntemeiată*, rezulta că, si pentru debitul reprezentând majorările de întârziere si penalitățile aferente, calculate in sarcina petentei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsa.

Referitor la contestația formulată de petentă împotriva Dispoziției de măsuri nr. xxx/13.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș-Severin, invederăm petentei că, potrivit art.209 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare: „(2) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.*”, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului emitent al actului atacat, respectiv A.J.F.P. Caraș Severin, structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara neavând competența de soluționare a acestor măsuri, potrivit art. 209 alin.(1) lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș-Severin au emis Decizia nr. xxx privind soluționarea contestației formulate de S.C. XXX S.R.L. înregistrată la A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr. xxx/03.08.2015, decizie ce a fost comunicată petentei la data de 12.08.2015, conform semnăturii de primire a recomandatei existente în fotocopie la dosarul cauzei.

Din cuprinsul Deciziei nr. xxx se reține faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș-Severin au suspendat soluționarea cauzei privind măsurile dispuse de organele de control în sarcina S.C. XXX S.R.L., urmând a relua procedura în condițiile legii.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. XXX S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS xxx/06.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxx lei**, reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și accesoriile aferente, în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 11 alin.(1) și (2), art. 19 și art. 21 alin.(1), art. 145 alin.(2) lit.a), art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct. 38 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct. 258 din Ordinul 3055/2009 și pct. 441 din Ordinul 1802/2014, art. 2, art. 6, art.11 și art. 12 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, art. 65, art. 206 alin. (c) și (d), art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza Referatului nr. xxx/.....03.2016, se

DECIDE :

- *respingerea ca inadmisibilă a contestației formulate împotriva Raportului privind inspecția fiscală nr. F-CS xxx/06.07.2015 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală;*

- *se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS xxx/06.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a*

Finanțelor Publice Caraș-Severin-Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând:

- Impozit pe profit in suma de xxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit in suma de xxx lei;
- penalități de întârziere aferente TVA in suma de xxx lei;
- taxa pe valoarea adăugata in suma de xxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA in suma de xxx lei;
- penalități de întârziere aferente TVA in suma de xxx lei.

- prezenta decizie se comunica la:

- S.C. XXX S.R.L.

- A.J.F.P.Caraș-Severin-Activitatea de Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,