



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Județului Ilfov**



Str. Lucretiu Patrascanu, nr. 10  
sector 3, București  
Tel : +021 340 16 00  
Fax : +021 340 51 82  
e-mail:admin.IFIFJUDX01@mfinante.ro

## **DECIZIA NR. 45 / 2009**

### **privind soluționarea contestației formulate de S.C. ... S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../...2009**

Direcția generală a finanțelor publice a județului Ilfov a fost sesizată cu privire la contestația înregistrată sub nr. .../...2009, formulată de S.C. ... S.R.L.- CIF RO ..., cu sediul în ..., județul Ilfov, împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală înregistrată sub nr. .../...2009.

Contestația a fost completată prin adresa înregistrată sub nr.../...2009, cu documentele solicitate de Direcția generală a finanțelor publice a județului Ilfov cu adresa nr.../...2009.

Contestația se referă la **suma totală de ... lei** reprezentând diminuare pierdere, conform Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală înregistrată cu nr. .../...2009.

S-a procedat la verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură impuse de art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se următoarele:

- contestația a fost depusă în termenul impus de art.207 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, la organul emitent al actului atacat;
- contestația a fost depusă de titularul dreptului procesual;
- contestația se referă la sumele stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009 și prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală înregistrată sub nr. .../...2009.

Procedura fiind indeplinita, in conformitate cu art. 209 alin. (1) lit. a), Directia generala a finantelor publice a judetului Ilfov, prin Biroul solutionare contestatii, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de societatea S.C. ... S.R.L.

**I.** Prin contestatia formulata de S.C. ... S.R.L. se solicita:

- anularea Raportului de inspectie fiscala nr. .../...2009;
- anularea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../...2009.

In sustinerea contestatiei, societatea face urmatoarele precizari:

*“In fapt, in perioada ...-... aprilie 2009, la sediul unde isi desfasoara activitatea societatea care asigura serviciile de evidenta contabila ale Contestatoarei s-a efectuat o inspectie fiscala partiala, perioada supusa verificarii fiind ianuarie 2007-decembrie 2008. Unul dintre scopurile inspectiei fiscale a fost stabilirea exactitatii si a componentei pierderii inregistrate in contabilitatea Contestatoarei si determinarea diferentelor.*

*Constatarile Organului de inspectie fiscala consemnate in Raportul de inspectie fiscala au fost:*

**a)pentru anul 2007**

-Contestatoarea a inregistrat in contul 628 - alte servicii executate de terti - suma de ... lei, reprezentand *“contravaloarea serviciilor prestate pentru obiectivele situate in comuna ...si in comuna ..., judetul Ilfov, reprezentand cheltuieli cu imobilizari corporale in curs de executie facturate de ... SRL, ... SRL”.*

-Contestatoarea a inregistrat in contul 665 - Cheltuieli cu diferentele de curs valutar - suma de ... lei, reprezentand *“cheltuieli cu diferentele de curs valutar aferente imprumutului acordat pentru obiectivele de investitii”;*

-Contestatoarea a inregistrat in contul 666 - Cheltuieli privind dobanzile - suma de ... lei reprezentand *“cheltuieli cu dobanzile aferente imprumutului acordat” ;*

**b)pentru anul 2008**

-Contestatoarea a inregistrat in contul 627 - Cheltuieli cu serviciile bancare - suma de ... lei reprezentand *“comisioane bancare platite de societate in baza contractului de imprumut aferent investitiei”*

-Contestatoarea a inregistrat in contul 628 - Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti -suma de ... lei, reprezentand *“contravaloarea serviciilor prestate pentru obiectivele situate in comuna ... si in comuna ..., judetul Ilfov, reprezentand “cheltuieli cu imobilizari corporale in curs de executie”*

-Contestatoarea a inregistrat in contul 665 - Cheltuieli cu diferentele de curs valutar - suma de ... lei, reprezentand *“cheltuieli cu diferentele de curs valutar aferente imprumutului acordat pentru obiectivele de investitii”*

-Contestatoarea a inregistrat in contul 666 - Cheltuieli privind dobanzile - suma de ... lei, reprezentand *“Cheltuieli cu dobanzile aferente imprumutului acordat.”*

Dispozitia privind masurile stabilite de Organul de inspectie fiscala a fost in

sensul **diminuării pierderii fiscale** cu suma de ...**lei** pentru anul **2007** și cu suma de ...**lei** pentru anul **2008**.

Termenul acordat de organul de inspecție fiscală pentru aducerea la îndeplinire a măsurilor a fost stabilit pentru data de ...2009.

Temeiul legal invocat de organul de inspecție fiscală este O.M.F.P. 1752/2005, titlul 7.1.1.PCT. 55 coroborat cu art. 24 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

*Concluziile la care a ajuns organul de inspecție fiscală sunt neintemeiate pentru următoarele considerente:*

1. cheltuielile cu diferențele de curs valutar și cu dobânzile aferente unui împrumut nu pot fi asimilate costului de producție, cum greșit menționează Organul de inspecție fiscală.

*Cheltuielile cu diferențele de curs valutar și cu dobânzile prezentate în Raportul de inspecție fiscală au natura unor cheltuieli financiare, astfel cum acestea sunt definite în titlul 7.10.2.pct. 219 lit. b din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. Cheltuielile financiare nu pot fi asimilate costului de producție, neexistând temei legal pentru a le califica astfel. Costul de producție astfel cum este definit în pct. 55 din titlul 7.1.1. din O.M.F.P. nr. 1752/2005 invocat de Organul de inspecție fiscală cuprinde costul de achiziție a materiilor prime, materiale consumabile, cheltuieli directe aferente producției unui bun (materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă). În costul producției pot fi incluse cheltuieli care sunt indirect atribuite bunului, dar numai în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție. Dobânda la capitalul împrumutat pentru constituirea unui bun poate fi asimilată costului de producție numai în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative (pct. 56 titlul 7.1.1. din O.M.F.P. nr. 1752/2005). Împrumutul la care se face referire în Raportul de inspecție fiscală a avut ca scop achiziția de terenuri, precum și finanțarea investiției care se află în derulare pe unul dintre terenurile achiziționate. Includerea dobânzii în costul de producție rămâne la latitudinea agentului economic (Contestatoarea), astfel cum este precizat în punctul 56 titlul 7.1.1. din O.M.F.P. nr. 1752/2005. Raportat la prevederile O.M.F.P. nr. 1752/2005, cheltuielile din diferențe de curs valutar nu pot fi incluse în costul de producție.*

2.cheltuielile cu serviciile bancare privind obținerea unui împrumut nu pot fi asimilate bunului achiziționat prin intermediul aceluși împrumut.

*Aceste cheltuieli au natura unor cheltuieli de exploatare direct atribuibile exercitiului financiar în care acestea au fost realizate.*

*Prin aplicarea măsurilor stabilite de Organul de inspecție fiscală s-ar mari costul de producție prin includerea în valoarea bunului amortizabil a cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar limitate la deductibilitate conform prevederilor art. 23 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, partea deductibilă a acestora devenind astfel*

*deductibila pe calea amortizarii.*

*Masurile stabilite de Organul de inspectie fiscala contravin principiului aplicarii unitare a legislatiei astfel cum acesta este definit in art. 5 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: “Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat”*

*3. termenul de ...2009 pentru aducerea la indeplinire a masurilor de catre Contestatoare este gresit stabilit de Organul de inspectie fiscala, intrucat analiza fiscala a rezultatului activitatii se realizeaza la fiecare sfarsit de trimestru. Ori, contestatoarea putea face rectificari cel mai devreme la data de ...2009, si nu la termenul stabilit in dispozitia de masuri.*

*4. din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nu rezulta in mod concret modalitatea in care organul de inspectie fiscala a marit cuantumul cheltuielilor nedeductibile aferente anilor 2007 si 2008, anexa 5 la care se face referire nefiind prezentata Contestatoarei.”*

**II.** In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei formulata de S.C.... S.R.L., transmis impreuna cu dosarul contestatiei prin adresa nr. .../...2009, organele fiscale isi mentin punctul de vedere privind respingerea contestatiei ca neintemeiata.

**III.** Luand in considerare constatarile organelor de control , argumentele invocate de contestatoare in sustinerea cauzei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare la data controlului, se retin urmatoarele :

**In fapt,**

La data de ...2009 a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr.../...2009, prin care s-au dispus urmatoarele masuri, consemnate in Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr.../...2009:

- diminuarea pierderii fiscale la data de ...2007 de la ... lei la ... lei respectiv cu suma de ... lei ;
- diminuarea pierderii fiscale la data de ...2008 de la ... lei la ... lei respectiv cu suma de ... lei.

Impotriva masurilor stabilite societatea a formulat contestatia inregistrata sub nr.../...2009.

Diminuarea pierderilor este argumentata de catre organele de control prin inregistrarea, direct pe cheltuieli, a urmatoarelor valori :

- contravaloarea serviciilor prestate pentru obiectivele situate in comuna... si in comuna ... judetul Ilfov, reprezentand cheltuieli cu imobilizari corporale in curs de executie, facturate de ... SRL si ... SRL;

- cheltuieli cu diferentele de curs valutar aferente imprumutului acordat pentru obiectivele de investitii mentionate anterior ;

- cheltuieli cu dobanzile aferente imprumutului acordat.

Temeiul de drept precizat in Dispozitia de masuri este Titlul 7.1.1 pct.55 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, coroborate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.24.

La dosarul cauzei au mai fost depuse, in copie, si urmatoarele documente insotite de anexe( acte aditionale, scadentarele contractelor de imprumut si notificari facute catre BNR), cu adresa inregistrata sub nr.../...2009:

- contractul de management de proiect incheiat cu ... SRL la ....2006 ;
- contractul de management si consultanta nr.../...2007 incheiat cu ...SRL;
- contractul de proiectare incheiat cu Biroul de arhitectura ... la data de ...2007; facturile emise de S.C. ...SRL sunt evidentiata in cursul anului 2007 in contul 231 imobilizari corporale in curs ;
- contractul de credit nr.../...2008, incheiat cu ...SA;
- contractul de imprumut revolving incheiat la ...2005 cu ...BV;
- contractul de imprumut revolving incheiat la ....2003 cu ... BV;

**A.Referitor la contravaloarea serviciilor prestate in anii 2007 si 2008 pentru obiectivele situate in comuna ... si in comuna... judetul Ilfov, facturate de ... SRL si ... SRL, cauza supusa solutionarii este daca acestea reprezinta cheltuieli cu imobilizarile corporale in curs de executie.**

1.Contractul de management de proiect incheiat la data de ....2006 intre ... SRL, in calitate de beneficiar, si ... SRL, in calitate de manager de proiect si consultant(anexa 1);

Obiectul contractului, potrivit art.1, *“consta in angajarea ... de catre Beneficiar, in schimbul unei contraprestatii, pentru asigurarea managementului de proiect pentru realizarea si operarea Complexului”, definit in preambul ca fiind “complex de ... vile(respectiv ... duplex-uri), cu infrastructura aferenta(drumuri, garduri exterioare si garduri interioare, locuri de parcare etc.)” si denumit ...*

Art.2 din contract prevede:

*...se obliga ca,direct sau indirect, potrivit optiunii sale :*

*a) sa administreze in intregime aducerea la indeplinire intocmai a proiectului avand deplina putere de decizie cu privire la alocarea resurselor tehnice, financiare si umane necesare pentru aducerea la indeplinire intocmai a obiectivului ;*

*a) sa coordoneze realizarea Complexului pana la momentul predarii de catre antreprenori, atat din punct de vedere administrativ, tehnic, logistic cat si din punct de vedere al alocarii bugetului in limita sumei prevazute in prezentul Contract ;*

*a) sa se asigure si sa depuna toate diligentele pentru ca antreprenorii si/sau subantreprenorii acestora ori ceilalti furnizori de bunuri si/sau servicii sa-si execute*

*obligatiile contractuale, cu materialele acestora si pe riscul acestora, lucrarile necesare realizarii Complexului, pentru deplina functionalitate si exploatare a acestuia; dupa caz, ... va putea sa presteze si direct anumite activitati si lucrari legate de realizarea Complexului.*

Art.9 precizeaza ca *“Receptia lucrarilor de catre ... si de catre Beneficiar se va face pe faze de executie, la terminarea lucrarilor si receptia finala.*

Art.11 lit.a) prevede obligatia ... : *sa asigure, prin toate mijloacele, realizarea obiectului Contractului direct, prin angajatii sau functionarii sai, sau indirect prin sub-contractarea unor persoane fizice sau juridice(subcontractori)”.*

Obligatiile contractuale ale societatii ... SRL sunt cele prevazute de actele normative pentru investitorii care finanteaza si realizeaza investitii, referitoare la calitatea constructiilor , si anume verificarea calitatii materialelor și produselor de construcții puse în lucrare și verificarea execuției corecte a lucrărilor de construcții, **prin diriginți de specialitate sau agenți economici de consultanta specializati, pe tot parcursul lucrarii.** Ca atare, cheltuielile legate de contractul de management de proiect sunt, potrivit prevederilor legale, cheltuieli directe si se identifica, in totalitate, pe lucrarea Complex „...” , inca de la momentul efectuării lor .

In consecinta, stabilirea cheltuielilor de mai sus in categoria cheltuielilor de asistenta tehnica necesare oricarei lucrari de investitii si recunoscute ca fiind **direct atribuibile** construirii acestor obiective este corecta si se incadreaza in prevederile art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata.

### **In drept,**

- art.21 din Legea nr.10/1995 privind calitatea în construcții prevede :

#### *„ART. 21*

*Investitorii sunt persoane fizice sau juridice care finanțează și realizează investiții sau intervenții la construcțiile existente în sensul legii și au următoarele obligații principale referitoare la calitatea construcțiilor:*

*a) stabilirea nivelului calitativ ce trebuie realizat prin proiectare și execuție pe baza reglementărilor tehnice, precum și a studiilor și cercetărilor efectuate;*

*b) obținerea acordurilor și a avizelor prevăzute de lege, precum și a autorizației de construire;*

*c) asigurarea verificării proiectelor prin specialiști verifcatori de proiecte atestați;*

***d) asigurarea verificării execuției corecte a lucrărilor de construcții prin diriginți de specialitate sau agenți economici de consultanță specializați, pe tot parcursul lucrărilor;***

*e) acționarea în vederea soluționării neconformităților, a defectelor apărute pe parcursul execuției lucrărilor, precum și a deficiențelor proiectelor;*

*f) asigurarea recepției lucrărilor de construcții la terminarea lucrărilor și la expirarea perioadei de garanție;*

*g) întocmirea cărții tehnice a construcției și predarea acesteia către proprietar;*

*h) expertizarea construcțiilor de către experți tehnici atestați, în situațiile în care la aceste construcții se execută lucrări de natura celor prevăzute la art. 18 alin. 2 al prezentei legi.”.*

- pct.2.3. alin.2 din Ordinul MFP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune :

*„Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.”.*

- art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata cu modificările și completările ulterioare :

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

2.Contractul de management si consultanta nr.../...2007 incheiat intre S.C. ... SRL, in calitate de Beneficiar, si S.C. ... SRL;

Capitolul II. OBIECTUL CONTRACTULUI prevede :

*Art.1- Obiectul prezentului Contract consta in angajarea ..., in schimbul unei contraprestatii, pentru :*

.....

*(iii) asigurarea de catre ..., in mod direct, prin personal propriu, inalt specializat, luand in considerare protejarea intereselor Beneficiarului, a conducerii intregii activitati a societatii Beneficiarului.*

*Art.2 – ... se obliga ca, in mod direct, si astfel cum va aprecia ca fiind necesar, in vederea protejării intereselor si drepturilor Beneficiarului :*

.....

*I.sa administreze in intregime activitatea Beneficiarului, avand deplina putere de decizie cu privire la alocarea resurselor tehnice, financiare si umane necesare pentru aducerea la indeplinire intocmai a Obiectului contractului, conform cap.II de mai sus;*

In cursul anilor 2007 si 2008 sunt inregistrate in contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti” sumele **facturate** de catre S.C. ... SRL. In consecinta, se concluzioneaza ca activitatea de administrare a fost efectiv prestata, potrivit prevederilor contractului incheiat, si recunoscuta de catre beneficiarul serviciilor ; ca urmare, se justifica deductibilitatea si inregistrarea acestora in evidenta contabila in contul de cheltuieli cu serviciile executate de terti.

**In drept, sunt aplicabile :**

- pct.218 alin.(1) si 219 alin.(1) din Ordinul MFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

**218 - (1) Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:**

- consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază entitatea;

- cheltuieli cu personalul;

- **executarea unor obligații legale sau contractuale etc.**

**219. - (1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:**

**a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:**

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;

- **cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți**, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;

- pct.48 alin.1 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

**48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.**

**B.Referitor la cheltuielile cu diferentele de curs valutar si cu dobanzile aferente imprumutului acordat pentru obiectivele de investitii si inregistrate in anii 2007 si 2008, cauza supusa solutionarii este daca acestea reprezinta cheltuieli cu imobiliarile corporale in curs.**

Contractele de imprumut revolving incheiate in 2003 si 2005 cu ... . si contractul de credit nr.../...2008 incheiat cu ...SA ;



Potrivit prevederilor contractelor revolving acestea au fost acordate *pentru realizarea oricarui scop general al societatii* , aplicandu-se o dobanda fixa de 15% pe an, calculata in raport de un an de 360 zile.

Obiectul principal de activitate al societatii, asa cum este stipulat in actul constitutiv, il constituie dezvoltarea (promovarea) imobiliara, cod CAEN 411. Aceasta clasa cuprinde dezvoltarea proiectelor imobiliare si reunirea mijloacelor financiare si tehnice in scopul construirii de imobile de locuit (rezidentiale) sau cu alta destinatie (nerezidentiale).

Din actele existente la dosarul fiscal al societatii rezulta ca aceasta nu a obtinut, de la infiintare si pana la sfarsitul anului 2008, venituri din exploatare, fiind in etapa de elaborare a proiectelor, documentatiei de arhitectura si de executie a urmatoarelor obiective:

- complex de ... vile(respectiv ... duplex-uri), cu infrastructura aferenta(drumuri, garduri exterioare si garduri interioare, locuri de parcare etc.)” si denumit ..., situat in comuna ..., sat ..., judetul Ilfov ;

- complex de logistica, cu infrastructura aferenta(drumuri, garduri exterioare si garduri interioare, locuri de parcare etc.) si denumit ..., situat in comuna ..., judetul Ilfov.

Obiectivele de investitii au ca surse de finantare :

- contractele de imprumut revolving incheiate in 2003 si 2005 cu ...BV ; creditele sunt acordate in EURO cu o dobanda fixa de 15% pe an ;

- contractul de credit nr.../...2008, solicitat in EURO cu dobanda de baza ...( rata dobanzii comunicata de Banca ... ), pentru rambursarea creditului(principal si dobanda) acordat de catre ..., precum si rambursarea creditelor acordate de alte entitati din cadrul grupului ..., precum si pentru co-finantarea achizitiei proprietatilor imobiliare( clauze prevazute in contract pct.4 lit.a si b ).

Aceste credite au generat dobanzi si diferente de curs valutar, care au fost inregistrate in evidenta contabila in perioada verificata, pe cheltuieli curente.

Societatea a utilizat creditele in valuta, atat pentru realizarea obiectivelor de investitii, cat si pentru finantarea managementului societatii, nefiind realizate alte venituri din exploatare sau din alte activitati care sa suplineasca aceste imprumuturi.

Dobanzile si diferentele de curs valutar aferente creditelor, utilizate ca unica sursa de finantare a obiectivelor de investitii, sunt calculate de banci in perioadele de realizare a constructiilor si sunt direct atribuibile construirii activelor cu ciclu lung de fabricatie, respectiv complexele ... din comuna ... si ... din comuna ... ; in consecinta acestea trebuie sa regularizeze corespunzator valoarea de intrare a mijloacelor fixe carora le sunt atribuibile, prin capitalizarea lor, fara a influenta rezultatul financiar al exercitiului.

Aceste valori trebuie incorporate in costul de productie al imobilizarilor care a fost finantat, deoarece dobanda si, implicit, diferentele de curs valutar, **reprezinta costul acestor credite, al indatorarii societatii pentru finantarea si realizarea investitiilor si pot fi atribuite in mod direct constructiei activelor societatii.**

In conditiile in care, contractarea creditelor a avut ca scop imediat achizitionarea de terenuri si construirea de imobile si care, **ulterioar achizitionarii si construirii lor, acestea** vor genera cheltuieli deductibile si venituri , in sensul prevederilor art.21

alin.(1): (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, transferarea acestor cheltuieli actuale și atribuibile direct investițiilor, către rezultate financiare ale exercițiilor viitoare, nu se justifică. Aceste dobanzi și diferențe de curs valutar au apărut, nu direct în scopul realizării de venituri impozabile, ci în acela de a achiziționa terenuri și a construi imobile, care sunt generatoare de venituri impozabile viitoare numai după punerea lor în funcțiune.

**In drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale :

-pct.54 alin.(1), 55 alin.(1) și 56 din Ordinul MFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

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

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

56. (1) Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație poate fi inclusă în costurile de producție, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative.

(2) În sensul prezentelor reglementări, prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sau pentru vânzare.

- pct.2.3. din Ordinul MFP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune :

**„Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.”.**

.....

**„ Alte cheltuieli care pot fi incluse în anumite condiții specifice în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor:**

**- costurile îndatorării pot fi incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor etc. numai în măsura în care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau**

**producerii unui activ cu ciclu lung de fabricație, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.**

*Costurile îndatorării cuprind dobânzile și alte cheltuieli suportate de persoana juridică în legătură cu împrumutul de fonduri.*

*Un activ cu ciclu lung de fabricație este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare;*

- art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata cu modificarile si completarile ulterioare :

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

Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...2009 si inregistrat sub nr.../...2009, precum si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../...2009 nu au analizat si gradul de indatorare a capitalului societatii, limitarea dobanzilor deductibile la nivelul stabilit de art.23 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata cu modificarile si completarile ulterioare si nu au stabilit dobanzile si diferentele de curs valutar corespunzatoare activitatii de investitii pe fiecare proiect si, separat, pentru celelalte obiective finantate din creditele bancare solicitate (activitatea curenta, etc.). In acelasi timp, nu se precizeaza modul de stabilire a diferentelor de cheltuieli nedeductibile, prezentate in anexa nr.5 a actului de control ca valori globale.

Intrucat prin dispozitia de masuri nu s-a efectuat o analiza a situatiei de fapt privind urmatoarele aspecte :

Pentru anul 2007 ;

- neconcordanța între pierderea fiscală la ...2007 stabilită de organele fiscale în raportul de inspectie fiscală (... lei) și pierderea înscrisă în dispozitia de masuri (... lei);

- nu s-a făcut delimitarea facturilor pe furnizorii de servicii ... SRL și ... SRL, astfel încât să se stabilească valorile aferente investițiilor și respectiv cheltuielile curente de management, pentru suma totală de ... lei specificată în dispozitia de masuri ;

- justificarea neconcordanței dintre suma de ... lei înscrisă în anexa 5 la raportul de inspectie fiscală drept cheltuielă nedeductibilă reprezentând diferențe de curs valutar și valoarea consemnată în dispozitia de masuri de ... lei ;

Pentru anul 2008 ;

- defalcarea sumei totale de ... lei pe furnizorii de servicii prestate pentru obiectivele de investitii, respectiv nu s-a procedat la o analiza concreta a cheltuielilor înregistrate în contul 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” în vederea separării acestora pe cheltuieli aferente investițiilor și respectiv cheltuieli aferente activității curente.

Atat în raportul de inspectie fiscală, cât și în anexa nr.5 aferentă, se poate

observa urmatorul aspect:

- in 2007 societatea a luat in calcul la stabilirea rezultatului fiscal cheltuieli nedeductibile in suma totala de ... lei, fara a se preciza conturile de cheltuieli (627,628,665,666) si ce sume sunt aferente investitiilor, in raport cu activitatea curenta, pentru a le corela cu cele stabilite suplimentar de organul de control ;

- in 2008 societatea a luat in calcul la stabilirea rezultatului fiscal cheltuieli nedeductibile in suma totala de ... lei, fara a se preciza conturile de cheltuieli (627,628,665,666) si ce sume sunt aferente investitiilor, in raport cu activitatea curenta, pentru a le corela cu cele stabilite suplimentar de organul de control .

Avand in vedere cele prezentate, urmeaza a se desfiinta in totalitate actul administrativ fiscal contestat, cu consecinta reverificarii de catre alta echipa decat cea care a intocmit raportul de inspectie fiscala nr.../...2009, vizand aceeasi perioada de timp si tinand cont de considerentele prezentei decizii, in temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza :

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

Pentru considerentele aratate in continutul prezentei decizii, in temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, se

### **DECIDE :**

Se desfiinteaza Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.../...2009, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte organe decat cele care au incheiat actul de control nr.../...2009, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade, in conformitate cu prevederile legale incidente spetei, precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata, conform prevederilor art.218 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, la instanta de contencios administrativ competenta, in conditiile legii.

**DIRECTOR COORDONATOR,**