



DECIZIA nr. 149/2008

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...09.2008, de catre Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca- Structura de Administrare-Inspectie Fiscala, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...07.2008, act administrativ fiscal intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala, incheiat la data de ...07.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...07.2008.

Petenta, contesta partial obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus, respectiv suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa impozit pe profit pentru anul 2007, dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe profit,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat intocmit la data de ...07.2008, a fost comunicat petentei la data de ...07.2008 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat, confirmata cu semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia a fost transmisa prin posta la data de ...08.2008, fiind inregistrata la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca sub nr. -/...08.2008.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anulara partiala a Deciziei de Impunere nr. ... din data de ...07.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, in sensul anularii sumelor instituite ca obligatii suplimentare de plata aferente anului 2007, reprezentand impozit pe profit in suma de

“y” lei si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de “y” lei, invocand in sustinerea solicitarii sale urmatoarele aspecte:

- reevaluarea imobiliarilor a fost efectuata in conformitate cu prevederile pct. 110, al. 2, din O.M.F.P. nr. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, adica pentru toata grupa de imobilizari, fapt care poate fi probat prin Rapoartele de evaluare.

- la data inspectiei fiscale nu s-a putut prezenta rapoartele de evaluare pentru toata grupa de imobilizari din motive obiective, organul de inspectie fiscala refuzand sa ne acorde un termen pana la 30 iulie 2008 pentru indeplinirea acestei cerinte.

- faptul ca echipa de control fiscal considera ca evaluarea imobiliarilor nu s-a facut la valoarea justa de la data bilantului este eronat, intrucat nu s-a tinut cont de faptul ca valoarea de piata a terenului din Cluj-Napoca, str. ..., nr. ..., respectiv str. ..., nr. ..., a fost stabilita de evaluator in Euro, la cursul din data de 18.01.2008, data Rapoartelor de evaluare.

- reiteram faptul ca diferentele din reevaluare au fost stabilite pe baza valorilor de piata in Euro stabilite prin Rapoartele de evaluare, adica la valoarea justa de la data bilantului, in conformitate cu prevederile art. 8, alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 si nicidecum nu au fost stabilite la alte valori, asa cum in mod eronat au considerat membrii echipei de control.

- prin interpretarea eronata a textului de lege, organul de inspectie fiscala considera ca societatea a incalcat prevederile pct. 108, alin. 1, din O.M.F.P. nr. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, in sensul reevaluarii unor imobilizari corporale inexistente in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar.

- in conformitate cu prevederile pct. 110, alin. 6 din acelasi act normativ care impune efectuarea reevaluarilor cu regularitate, societatea a procedat la reevaluarea imobiliarilor in cursul lunii ianuarie 2007, iar instrainarea terenurilor s-a produs in luna septembrie 2007.

- unicul scop al societatii la momentul reevaluarii a fost acela de a aduce valoarea acelor imobilizari la valoarea actuala de piata, intrucat s-a constatat o apreciere a valorii lor, fapt care s-a adeverit prin Rapoartele de evaluare efectuate, indeplinindu-ne cu buna credinta obligatiile prevazute de lege.

- faptul ca ulterior am instrainat imobilele in cauza, nu ne poate lipsi de beneficiul legal de a trece pe cheltuieli diferenta din reevaluare, atata vreme cat reevaluarea s-a efectuat in cursul exercitiului financiar respectiv, iar o interpretare contrara este inadmisibila si ar conduce la situatia absurda ca pentru a putea beneficia de posibilitatea deducerii acestor cheltuieli, sa pastrezi in proprietate aceste bunuri pana la momentul 31.12.2007, ora 24,00.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...07.2008, este retinuta in sarcina agentului economic ca obligatie de plata fata de bugetul de stat suma totala de “y” lei (contestata partial de petenta), reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...07.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...07.2008.

In ceea ce priveste sumele contestate de catre petenta, se retine ca in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala a constatat ca in cursul anului 2007 agentul economic a procedat la reevaluarea terenurilor din Cluj-Napoca, str. ..., nr. ..., respectiv str. ..., nr. ..., existand pentru fiecare din aceste imobile cate doua rapoarte de evaluare, cate unul intocmit la data de ...01.2007, respectiv cate unul intocmit la data de ...12.2007, inregistrand in evidenta contabila in luna decembrie 2007, ca diferenta din reevaluare, suma totala de "y" lei (desi aceasta valoare nu se regaseste in rapoartele de reevaluare), cu toate ca in cursul lunii septembrie 2007 societatea inregistreaza iesirea din patrimoniul a terenurilor mentionate la valoarea lor de achizitie .

In consecinta organele de inspectie fiscala considera ca includerea pe cheltuieli a diferentelor din reevaluare in suma totala de "y" lei, aferenta terenurile din Cluj-Napoca, str. ..., nr. ..., respectiv str. ..., nr. ..., nu se justifica, fiind incalcate prevederile art. 24, alin. 4, lit. f, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care procedeaza la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2007 in urma careia a rezultat un impozit pe profit suplimentar in suma de "y" lei, fiind calculate si accesorii aferente anului 2007 in suma de "y" lei.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii : ...01.2005-...12.2007.

III.A Referitor la suma de "y" lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozitul pe profit aferent anului 2007.

In fapt, Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data de ...07.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...07.2008 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca, a fost intocmit ca urmare a finalizarii unei inspectii fiscale efectuate la **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca in baza Avizului de Inspectie Fiscala nr. -/...10.2007, inspectie fiscala ce a avut ca obiectiv verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala pentru impozitele, taxele si contributiile datorate bugetului general consolidat, respectiv verificarea modului de organizare si conducere a evidentei fiscale si contabile.

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca in anul 2007 agentul economic a procedat la reevaluarea terenurilor situate in Cluj-Napoca, str. ..., nr. ..., (valoarea de achizitie de "y" lei), respectiv str. ..., nr. ..., (valoarea de achizitie de "y" lei), existand pentru fiecare din aceste imobile cate doua rapoarte de reevaluare, cate unul intocmit la data de ...01.2007, respectiv cate unul intocmit la data de ...12.2007. Astfel pentru terenul situat in str. ..., nr. ..., exista doua rapoarte de reevaluare, unul intocmit la data de ...01.2007 in care valoarea de piata a terenului este de "y" lei si un raport de reevaluare intocmit la data de12.2007 in care valoarea de piata a terenului este de "y" lei. De asemenea pentru terenul situat pe str. ..., nr. ..., exista doua rapoarte de reevaluare, unul din data de ...01.2007 in care valoarea de piata este de "y" lei si un raport de reevaluare intocmit in data de ...12.2007 in care valoarea de piata a terenului este de "y" lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala constata ca terenurile mentionate mai sus au fost instrainate de catre societatea in perioada ...04.2007-...12.2007 odata cu

apartamentele construite pe ele ca si cote parti indivize comune, astfel ca la sfarsitul exercitiului financiar 2007 S.C. "x" S.R.L. nu mai detinea proprietatea asupra acestora, fapt ce rezulta din balanta de verificare intocmita la data de 31.12.2007, respectiv inventarierea patrimoniului societatii existent la data de 31.12.2007.

In luna septembrie 2007 agentul economic procedeaza la inregistrarea iesirii din patrimoniul societatii a terenurilor mentionate la valoarea lor de achizitie, iar in luna decembrie 2007 se inregistreaza diferentele din reevaluare in suma totala de "y" lei (desi aceasta valoare nu se regaseste in rapoartele de reevaluare), respectiv pentru terenul din str. ..., nr. ..., suma de "y" lei, iar pentru terenul din str. ..., nr. ..., suma de "y" lei si include aceasta valoare la cheltuieli, cu consecinta diminuarii profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit.

In drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile pct. 108, alin. (1) si (2), respectiv pct. 110, alin. (2) din REGLEMENTARI CONTABILE conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752 din 17 noiembrie 2005, dispozitii legale care reglementeaza reevaluarea imobilizarilor corporale, unde se precizeaza:

"(1) Entitatile pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar, cu reflectarea in contabilitate a rezultatelor acesteia.

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

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

De asemenea, prevederile art. 8, alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, arata ca:

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

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca "**entitatile pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar**", legiuitorul prin sintagma "**pot**" lasand la latitudinea unui agent economic optiunea de a uza sau nu de aceasta posibilitate a reevaluării pentru imobilizarile corporale existente in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar.

Prin urmare, S.C. "x" S.R.L. avea posibilitatea de a opta pentru reevaluarea imobilizarile corporale care existau in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar 2007, ori in situatia in care terenurile situate in Cluj-Napoca, str. ..., nr. ... si str. ..., nr. ..., au fost instrainate in luna septembrie 2007 (asa cum de altfel recunoaste si petenta in contestatia formulata), este evident faptul ca pentru aceste imobilizari corporale nu se putea face reevaluarea la data mentionata mai sus intrucat ele nu se mai gaseau in patrimoniul societatii, fapt care rezulta atat din balanta de verificare intocmita la data de 31.12.2007, cat si din inventarierea patrimoniului la aceasta data.

Pentru aceste doua imobilizari corporale, agentul economic avea posibilitatea sa efectueze reevaluarea lor la sfarsitul exercitiilor financiare anterioare, cand acestea se gaseau in patrimoniul societatii.

De asemenea, din continutul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca, desi in evidenta contabila a societatii au fost inregistrate la 31.12.2007 diferente din reevaluare in suma de "y" lei pentru toata grupa terenuri, pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala (...07.2008), societatea nu a prezentat rapoartele de reevaluare pentru un numar de 4 terenuri, imputernicitul agentului economic motivand ca evaluatorul nu a trimis toate rapoartele in format fizic, ci numai un centralizator al acestora dupa care s-a efectuat inregistrarile in evidenta contabila. Cu toate ca prin contestatia formulata petenta sustine ca a solicitat organului de inspectie fiscala acordarea unui termen pana la care sa poata prezenta rapoartele de reevaluare a celor 4 terenuri, fara ca acesta sa il acorde, se retine ca contestatoarele nu a prezentat aceste documente nici cu ocazia depunerii prezentei contestatii, fapt care putea sa dovedeasca realitatea afirmatiilor sale potrivit carora aceste documente existau dar nu au putut fi prezentate din motive obiective.

Referitor la acest aspect, respectiv la neacordarea de catre organele de inspectie fiscala a unui termen pentru ca agentul economic sa poata prezenta aceste documente, se poate arata ca, prin adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca sub nr. -/...06.2008 societatea a solicitat amanarea inspectiei fiscale pana la data de ...06.2008 "*data la care voi intra in posesia documentelor necesare inspectiei fiscale*", actiunea de inspectie fiscala fiind reluata in data de ...07.2008, data comunicata agentului economic prin adresa nr. -/...07.2008.

In acest sens, prevederile art. 2, lit. f) din O.M.F.P. nr. 708/07.09.2006 privind conditiile si modalitatile de suspendarea a inspectiei fiscale, stipuleaza ca:

"Inspectia fiscala poate fi suspendata cand este indeplinita una din urmatoarele conditii si numai daca neandepinirea acesteia impiedica finalizarea inspectiei fiscale:

*[..]. f) solicitarea suspendarii formulata de catre contribuabil ca urmare a aparitiei unei situatii obiective care impiedica desfasurarea inspectiei fiscale. **Pe parcursul desfasurarii unei inspectii fiscale contribuabilul poate solicita, in scris, suspendarea acesteia, numai o singura data [...]**", agentul economic beneficiind de suspendarea inspectiei conform prevederilor legale, astfel ca afirmatia referitoare la neacordarea unui termen pentru a intra in posesia unor documente nu are acoperire legala.*

Astfel, potrivit prevederilor pct. 108, alin. (1) si (2), respectiv pct. 110, alin. (2) din REGLEMENTARI CONTABILE conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 si ale art. 8, alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, organele de solutionare a contestatiei retin ca reevaluarea se poate aplica doar asupra activelor corporale existente in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar, cu reflectarea in contabilitate a rezultatelor acesteia, aceasta efectuandu-se la valoarea justa la data bilantului, iar elementele dintr-o grupa de imobilizari corporale se revalueaza simultan pentru a se evita reevaluarea selectiva si raportarea in situatiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinatie de costuri si valori calculate la date diferite.

In contextul prevederilor legale mentionate mai sus si avand in vedere faptul ca terenurile situate in Cluj-Napoca, str. ..., nr. ... si str. ..., nr. ... nu se mai aflau in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar 2007, se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat corect si legal la scoaterea de la cheltuieli deductibile aferente anului 2007 a sumei totale de “y” lei, reprezentand valoarea reevaluarii celor doua imobilizari corporale.

Prin urmare, avand in vedere situatia agentului economic existenta la sfarsitul anului 2007, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina societatii o obligatie de plata suplimentara in suma de “y” lei, reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit, cuantumul acesteia fiind influentat atat de scoaterea de la cheltuieli deductibile aferente anului 2007 a sumei de “y” lei, cat si de faptul ca in urma inspectiei fiscale s-a stabilit ca societatea nu a inregistrat pierdere in anul 2006 (aspect necontestat de catre petenta).

Avand in vedere cele de mai sus, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit in sarcina agentului economic obligatia de plata suplimentara in suma de “y” lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit pentru anul 2007, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

III.B Referitor la suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit pentru anul 2007.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ..07.2008 (pag. 15) si a anexei nr. 11 la acesta, se retine ca suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit pe anul 2007, se compune din urmatoarele:

- suma de “y” lei accesorii aferente impozitului pe profit in suma de “y” lei, stabilit ca urmare a faptului ca echipa de control a considerat ca includerea pe cheltuieli a sumei de “y” lei, reprezenatand diferente din reevaluare pentru anul 2007, nu este justificata din considerentele aratate mai sus.

- suma de “y” lei accesorii calculate ca urmare a faptului ca in perioada ianuarie-septembrie 2007 societatea a incheiat contracte de vanzare cumparare autentificate la notar pentru apartamentele situate in Cluj-Napoca, str. ..., nr. ... si str. ..., nr. ..., inregistrand veniturile realizate doar in luna decembrie 2007. Aferent veniturilor in suma totala de de “y” lei, realizate in trim. II si III anul 2007 si inregistrate in evidenta contabila doar in luna decembrie 2007, au fost calculate majorari de intarziere pentru perioada cuprinsa intre data scadentei platii (25.07.2007, respectiv 25.10.2007) si data scadentei platilor pentru luna decembrie 2007 (25.01.2008).

Intrucat in sarcina contestatoarei a fost retinut ca datorat debitul de natura impozitului pe profit pentru anul 2007 in suma de “y” lei, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente acestui debit, societatea datoreaza bugetului de stat si suma de “y” lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie aferenta debitului datorat, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principale*”** si ale art. 119, alin. (1); respectiv art. 120, alin. (1) si (7), din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Referitor la suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere aferente veniturilor realizate de catre petenta in cursul trim. II si III 2007 si inregistrate in evidenta contabila a societatii doar in luna decembrie, se retine ca petenta nu aduce nici un argument in ceea ce priveste modul de stabilire a acestor venituri in suma totala de de “y” lei, astfel incat in temeiul considerentelor mentionate la alineatul precedent si contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere, la sursa impozit pe profit pentru anul 2007, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...07.2008.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV