

DECIZIA NR.175

Directia generala a finantelor publice , Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, referitor la contestatia formulata de SC X,.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit de plata obligatii fiscale in valoare totala, care se compun din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

Contestatia a fost formulata si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prin care s-a dispus inregistrarea in evidentele contabile ale societatii diminuarea pierderii fiscale de aferente perioadei 01.01.2009-30.06.2009, cu suma reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, conform copiei confirmarii de primire existenta la dosarul contestatiei si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Cu adresa, D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala a inaintat contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata reprezentand impozit pe profit si accesorii aferente si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale, organului de solutionare a contestatiei competent respectiv Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala conform prevederilor art.209 lit.c) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Prin adresa, inregistrata la D.G.F.P., Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a declinat competenta de solutionare a contestatiei formulata de SCX impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si a transmis dosarul spre solutionare D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor, in conformitate cu prevederile art.4 alin.(2) din Ordinul nr.3333/2011 privind conditiile de delegare a competentei de solutionare a contestatiilor altui organ de solutionare.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, motivand astfel:

Urmare a solutionarii contestatiei formulata de societate impotriva Deciziei de impunere, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin Decizia cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal a decis urmatoarele:

-referitor la suma reprezentand diferenta dintre valoarea reevaluada a imobilizarilor corporale vandute si valoarea la cost istoric a acestora a dispus desfiintarea acestui capat de cerere in scopul reanalizarii reevaluarii efectuate de societate prin intermediul unui evaluator autorizat si a reanalizarii modului de inregistrare a diferentelor din reevaluare la data vanzarii;

-referitor la suma reprezentand onorarii pentru prestari de servicii de furnizare de personal si suma reprezentand cheltuieli cu cazarea efectuate in beneficiul reprezentantului societatii SC P , Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor considera ca s-a mai pronuntat cu privire la aceste cheltuieli, in sensul respingerii contestatiei ca neintemeiata pentru aceste capete de cerere, aceasta decizie fiind definitiva in sistemul cailor administrative de atac, astfel ca a dispus desfiintarea actul administrativ fiscal cu privire la obligatiile fiscale stabilite de plata si refacerea controlului fiscal cu privire la impozitul pe profit aferent perioadei decembrie 2004-iunie 2009, de catre o alta echipa de inspectie fiscala.

Societatea contestatoare considera ca urmare a reverificarii, organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile legale in vigoare privind reevaluarea, neluand in considerare argumentele si documentele prezentate de societate in timpul controlului.

1.Cu privire la cheltuielile reprezentand diferenta dintre valoarea reevaluada a imobilizarilor corporale vandute si valoarea la cost istoric a acestora , societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente in sustinerea contestatiei:

In luna decembrie 2007 societatea a reevaluat terenurile, constructiile, instalatiile tehnice, masinile, mobilierul si aparatura birotica aflata in dotare, rezultand o diferenta totala din reevaluare aferenta terenurilor si constructiilor.

Reevaluarea a fost efectuata de SC C, evaluator autorizat ANEVAR, folosind ca metoda de evaluare costul de inlocuire net -metoda recomandata pentru determinarea unui surogat al valorii de piata in cazul proprietatilor specializate si cu piata limitata.

Acest plus de valoare a fost inregistrat de societate in contul 1058 "Rezerve din reevaluare".

Pentru eficientizarea economica a activitatii, societatea a instrainat o mare parte din imobilele detinute (terenuri, constructii) catre SC N, incheindu-se in acest sens antecontractul de vanzare cumparare in decembrie 2007, care a fost finalizat la inceputul anului 2008.

Societatea sustine ca urmare a refacerii inspectie fiscale, organele de inspectie fiscala au ignorat considerentele Deciziei de solutionare a contestatiei emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor iar actele administrativ fiscale emise urmare a refacerii controlului sunt nelegale deoarece entitatile pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar astfel ca, acestea sa fie prezentate in contabilitate la valoarea justa in conformitate cu prevederile pct.53 alin.(2) , pct.108 si 109 din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Societatea sustine ca Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene nu contine detalii sau instructiuni privind modul de determinare a valorii juste, acest lucru fiind lasat in seama evaluatorilor, conform actelor normative legale aplicabile a Standardelor Internationale de Evaluare.

Sustine faptul ca desi expresia "valoarea de piata" si termenul "valoarea justa" sunt in general compatibile, ele nu sunt intotdeauna echivalente si invoca in sustinere prevederile Ordinului 3055/2010 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene care abroga Ordinul 1752/2005 si care la pct.123 alin(6) se prevede ca valoarea justa a imobiliarilor corporale este determinata in general plecand de la valoarea lor de piata.

De asemenea, specifica faptul ca la pct. 50 alin(2) din Ordinului 3055/2010 se prevede ca in situatia in care nu exista date pe piata privind valoarea justa, aceasta se poate determina prin alte metode utilizate, de regula , de profesionisti in evaluare.

Societatea contestatoare sustine ca a incheiat Contractul de prestari servicii cu SC C evaluator autorizat, membru ANEVAR, avand ca obiect reevaluarea imobiliarilor corporale la data de 31.12.2007 in corelare cu utilitatea si valoarea de piata a acestora si in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Ordinul 1752/2005.

Fiind vorba de proprietati specializate si cu piata limitata, dar nu inexistentă, evaluatorul autorizat a utilizat costul de inlocuire net pentru determinarea valorii juste a imobilului, avand la baza Standardul International de Evaluare.

Avand in vedere prevederile legale invocate in speta, societatea contestatoare considera ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala neaga legalitatea reevaluării prin metoda costului de inlocuire net la data de 31.12.2007, desi valoarea justa a fost determinata pe baza unor evaluari efectuate de un evaluator autorizat, in conformitate cu art.8 alin.(2) din Legea contabilitatii.

Societatea, sustine ca a demonstrat inspectorilor fiscali :

- pe de o parte legalitatea metodei de evaluare exprimata prin opinia expertului evaluator Societatea Generala a Expertilor Tehnici -opinie asupra folosirii costului de inlocuire net in evaluarea activelor pentru situatiile financiare la 31.12.2007

- existenta unei pietei active pentru mijloacele fixe reevaluate -demonstrata prin raportul "Analiza pietei industriale" intocmita de compania SC C din care rezulta ca la 31.12.2007 piata proprietatilor industriale in Romania a fost activa, inregistrandu-se tranzactii cu active similare celor detinute de societate.

Astfel societatea considera ca a indeplinit toate conditiile prevazute de legislatia contabila si fiscala in ceea ce priveste inregistrarea in contabilitate a rezultatelor reevaluării la data de 31.12.2007 si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

2. Cu privire la cheltuielile reprezentand onorarii prestari servicii de furnizare de personal si cheltuielile reprezentand cheltuieli cu cazarea efectuate in beneficiul reprezentantului SC P, societatea contestatoare isi motiveaza contestatia astfel:

Pentru dezvoltarea activitatii din Romania, atat din punct de vedere administrativ, financiar sau tehnic, cat si din punct de vedere al resurselor umane , grupul de companii din care face parte si SC X, a pus la dispozitia acesteia experienta acumulata prin furnizarea de personal calificat in vederea dezvoltării societatii din Romania la standarde inalte de calitate si eficienta aferente fiecărei societati din cadrul Grupului.

Serviciile de furnizare de personal si serviciile prestate de personalul furnizat sunt prevazute in contracte respectiv:

- Contractul incheiat cu SC P, cu privire la consultanta tehnica referitoare la liniile de operare si echipamente prin persoane competente si calificate

- Contractul privitor la serviciile de furnizare de personal incheiat cu H prin care sustine ca o parte din angajatii H erau transferati pentru a lucra sau pentru a asista societatea in domeniul administrării afacerilor, al tehnologiei, finantelor, resurselor umane si altele.

Cu privire la contractul H de servicii de furnizare de personal:

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie au calificat in mod eronat Contractul H ca fiind un contract de prestari servicii de management si au analizat sumar daca sunt indeplinite conditiile legale pentru deducerea cheltuielilor inregistrate in contabilitate in baza acestui contract.

Sustine ca potrivit acestui contract, societatea avea obligatia contractuala de a achita contravaloarea muncii prestate: costurile cu salariul, precum si alte costuri asociate sau cheltuieli suportate direct. In baza facturilor emise de catre angajator societatea a inregistrat aceste cheltuieli considerandu-le deductibile fiscal.

Sustine ca prevederile legale invocate de organul de control respectiv art. 11 alin. 2 din Codul fiscal si pct. 41 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, permit autoritatilor fiscale sa ajusteze cheltuielile achitate unei persoane afiliate, insa numai in situatia in care baza lor legala este relatia juridica ce guverneaza forma de organizare a afacerilor. Contestatoarea concluzioneaza ca cheltuielile efectuate pentru plata unui furnizor de servicii destinate realizarii de venituri impozabile sunt deductibile iar organele de control nu au aplicat in mod corespunzator dispozitiile art. 21 alin.4 si art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata societatea contestatoare sustine ca chiar daca s-ar retine calificarea Contractului H ca fiind un contract de prestare servicii de management, deductibilitatea cheltuielilor rezultate din acesta reiese din analiza modului efectiv in care acesta a fost executat, regimul fiscal al cheltuielilor de management fiind reglementat de art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, insa numai pentru acele cheltuieli cu serviciile de management pentru care nu sunt incheiate contracte.

De asemenea contestatoarea considera ca art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „*stabileste posibilitatea autoritatilor fiscale de a ajusta suma cheltuielilor astfel efectuate plecand de la o metoda de stabilire a pretului de piata al serviciului respectiv (...) iar punctul 41 din Normele Metodologice stabileste care sunt criteriile pe care trebuie sa le ia in calcul organele de control pentru a stabili conditiile in care aceste cheltuieli pot fi deduse:*

1.Cheltuielile astfel efectuate nu au la baza **relatia juridica** ce guverneaza forma de organizare

2.Societatea- Mama furnizeaza **in plus servicii persoanelor afiliate**,

3.In **pretul serviciilor prestate** se iau in calcul si costurile administrative,

4.Serviciile sunt **prestate in fapt.**”

In ceea ce priveste **relatia juridica** care sta la baza cheltuielilor efectuate, contestatoarea face trimitere la art. 2 din Contractul H, respectiv „*obiectul activitatii pe care personalul transferat urma sa-l desfasoare este orientat exclusiv catre realizarea de venituri de catre societate*”.

Contestatoarea afirma ca activitatea desfasurata de catre personalul transferat reprezinta **servicii suplimentare** pe care angajatii Societatii-Mama le prestau pentru societate.

Cu privire la „**prestarea in fapt**” a serviciilor, contestatoarea sustine ca:

D-I.X a desfasurat activitate de director general al societatii din martie 2007 pana in prezent.Desfasurarea activitatii D-lui X in favoarea SC X reiese din contracte, comenzi, ordine de plata, deconturi, decizii toate purtand semnatura directorului general in perioada martie 2007 – prezent (...), serviciile prestate nu au fost numai efective ci si extrem de eficiente in cursul perioadei in care D-I. X a desfasurat activitatea de director general, veniturile din exploatare ale societatii au crescut in perioada 2006- 2008. D-I. N si-a desfasurat activitatea in Romania in perioada martie 2007-martie 2008, societatea

detine dovezi ale prestarii muncii de catre domnul N acestea constand in corespondenta de afaceri (..) in perioada 2007-2008 precum si actele doveditoare ale acestor deplasari. Similar D-lui N, D-I. Ca desfasurat activitati similare (...)"

Referitor la **pretul serviciilor**, contestatoarea face trimitere la art. 4 din contractul H , „articol care prevede modul in care se vor acoperi aceste servicii, din punctul de vedere al costurilor, clauza 4.5 stabilind expres o marja de 1% pentru costurile administrative implicate de sumele facturate conform art. 4.1...”.

Contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala a considerat „contractul H ca fiind un contract de servicii de management intra-grup, raportul de inspectie fiscala nu cuprinde nicio evaluare a realitatii sau efectivitatii prestarii acestor servicii . Organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste aspecte neindicand vreo metoda de ajustare a cheltuielilor care sa-i fi determinat sa elimine complet aceste cheltuieli, ca si cand acele activitati nu ar fi existat.”

Cu privire la contractul P:

Societatea contestatoare sustine ca a suportat cheltuielile de cazare hoteliera precum si alte cheltuieli conexe pentru D-I C, deoarece acesta a desfasurat activitate in cadrul societatii indeplinind atributiile unui manager de productie, fiind detasat in Romania.Cheltuielile sunt deductibile fiscal in conformitate cu prevederile punctului 27 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia persoanele fizice asimilate salariatilor cuprind si persoanele fizice rezidente sau nerezidente detasate, potrivit legii, in situatia in care contribuabilul suporta drepturile cuvenite acestora.

Prin urmare, societatea solicita admiterea contestatiei cu privire la cheltuielile si impozitul pe profit aferent.

Fata de motivele de fapt si de drept invocate, SC X solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si pe cale de consecinta anularea Deciziei de impunere, a Raportului de inspectie fiscala si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care s-au stabilit obligatii de plata suplimentare respectiv impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale suplimentare respectiv ;

-impozit pe profit

-majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca reverificarea SC X s-a realizat pe perioada 17.12.2004-30.06.2009, urmare a desfiintarii Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala conform Deciziei emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor in cadrul ANAF.

Prin Decizia, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a dispus urmatoarele:

„1. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de D.G.F.P. -A.I.F., pentru suma reprezentând:

-impozit pe profit;

-accesorii aferente impozitului pe profit

urmând ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speta, precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Transmiterea, spre competenta solutionare a contestatiei formulata de societate împotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala privind diminuarea pierderii fiscale la data de 30.06.2009, structurii cu atributii de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei generale a finantelor publice a judetului-Activitatea de Inspectie Fiscala.”

Pentru Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala a fost emisa Decizia de Biroul de Solutionare a Constestatiilor din cadrul D.G.F.P. , prin care s-a dispus:

„1. Desfiintarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emisa în baza Raportului de inspectie fiscala, de D.G.F.P. -A.I.F. pentru suma reprezentând diferenta de amortizare calculata, la nivelul diferentei dintre amortizarea aferenta valorii de intrare reevaluată, pentru mijloacele fixe reevaluate prin metoda costului net de înlocuire si amortizarea aferenta costului istoric a mijloacelor fixe la data de 31.12.2007, ramase în patrimoniu dupa vânzarea celorlalte active.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decât cea care a întocmit Dispozitia de masuri contestata, vor proceda la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speta, precum si de cele retinute prin prezenta decizie.”

Initial, prin Raportul de Inspectie Fiscala, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, a fost verificata fiscal SCX, pe perioada 17.12.2004–30.06.2009, organele de inspectie fiscala stabilind suplimentar de plata obligatii fiscale reprezentând impozit pe profit si accesorii aferente impozitului pe profit.

Raportul de Inspectie Fiscala si Decizia de impunere, au fost contestate de catre societate iar organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directia Generale de Solutionare a Contestatiilor. a decis desfiintarea actelor administrativ fiscale contestate de societate, prin Decizia.

Prin Decizia emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, organul de solutionare a contestatiei a desfiintat actul administrativ fiscal contestat cu privire la cheltuielile reprezentând diferenta dintre valoarea reevaluată a imobiliarilor corporale vândute si valoarea la cost istoric a acestora, inregistrate in evidenta contabila in anul 2008 si a respins contestatia cu privire la cheltuielile reprezentand „onorarii management” si cheltuielile reprezentând cazare pentru d-l C care nu are calitatea de salariat sau administrator al SC X, pe anul 2006.

1.Referitor la cheltuielile reprezentând diferenta dintre valoarea reevaluată a imobiliarilor corporale vândute si valoarea la cost istoric a acestora, reanalizate de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

Reevaluarea mijloacelor fixe existente in patrimoniul SC X s-a realizat prin Raportul de evaluare, incheiat de SC C, rezultatele reevaluării fiind inregistrate in contabilitate la 31.12.2007, astfel:

-211, 212, 213, 214 (conturi de imobilizari)= 1058 "Rezerve din reevaluare" reprezentand cresterea valorii de intrare prin reevaluare conform raportului de evaluare întocmit si anexelor sale.

-1058 "Rezerve din reevaluare"=2812, 2813, 2814 cu amortizarea aferenta imobiliarilor reevaluate, calculata in functie de indicii aplicati pentru reevaluare,

Conform documentelor prezentate de societate, pentru activele de natura terenului si a constructiilor care au fost reevaluate la data de 13.12.2007 a fost incheiat anteacontractul de vanzare-cumparare între SC X in calitate de promitentă vânzătoare,

SC N in calitate de promitenta cumparatoare si H cu sediul in Marea Britanie in calitate de fidejutor si pentru care a fost emisa factura de avans.

Ulterior activele astfel reevaluate au fost vandute SC N, in baza contractului de vanzare-cumparare, fiind emisa factura la valoare egala cu valoarea avansului facturat care a fost regularizat integral in cuprinsul acestei facturi, restul de plata al cumparatorului fiind zero.

Astfel s-a constatat ca, la data de 31.12.2007, societatea contestatoare intentiona sa instraineze prin vanzare catre SC N, activele de natura terenurilor si a constructiilor care au fost reevaluate, vanzare care s-a materializat la data de 09.01.2008.

La data de 31.01.2008, societatea a inregistrat in contabilitate vanzarea terenurilor si constructiilor catre SC N, astfel:

461 "Debitori diversi"	=7583	"Venituri din cedarea activelor"
6583 "Cheltuieli privind activele cedate"	=211	"Terenuri"
	%=	212 "Constructii"
6583 "Cheltuieli privind activele cedate"		
2.812	"Amortizarea constructiilor"	

La aceeasi data a fost inregistrata si capitalizarea diferentelor din reevaluarea terenului si a constructiilor astfel instrainate, prin urmatoarea inregistrare:

1058 "Rezerve din reevaluare" = 1065 "Rezerve" reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare, cu suma reprezentand diferenta dintre valoarea reevaluata din care s-a dedus amortizarea recalculata si costul istoric al activelor imobilizate vandute.

Prin Decizia, organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor a impus organul de inspectie fiscala "sa reanalizeze reevaluare efectuata de societate prin intermediul unui evaluator autorizat in sensul daca au fost respectate prevederile legale privind stabilirea valorii juste la data bilantului atat pentru teren cat si pentru imobiliarile corporale aflate pe acesta si daca rezultatele evaluarii au fost cuprinse in bilantul exercitiului financiar 2007 la valoarea justa asa cum prevad actele normative, precum si articolele contabile privind inregistrarea operatiunii de reevaluare efectuate de societate la data de 31.12.2007."

In vederea reanalizarii situatiei de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii, prin Note explicative, explicatii suplimentare sustinute de documente. Societatea a prezentat Raportul de evaluare, Opinia scrisa exprimata de Societatea Generala a Expertilor Tehnici, asupra utilizarii costului de înlocuire CIN în evaluarea activelor pentru situatiile financiare la 31.12.2007 ale SC X si Scrisoarea de Opinie-Analiza Piata Industriala realizata de SC C.

Din analiza materialului probator prezentat de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca la momentul realizarii reevaluarii, evaluatorul a optat pentru utilizarea CIN, costului de înlocuire net, motivat de faptul ca nu sunt disponibile informatii de piata. Ipoteza de lucru utilizata de evaluator este aceea a inexistentei unei pietei active, neexistand informatii pentru o abordare prin raportare la o piata activa.

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca Raportul de evaluare nu poate fi utilizat pentru inregistrarea in contabilitate, respectiv pentru reevaluarea imobiliarilor la data de 31.12.2007. De asemenea, în Opinia prezentata, expertul evaluator- Societatea Generala a Expertilor Tehnici cu privire la conditiile în care a avut loc evaluarea a aratat existenta unor proprietati specializate pentru care nu exista o piata activa, proprietati pentru care se utilizeaza costul de înlocuire în vederea determinarii valorii juste. Expertul a aratat ca legiuitorul a admis posibila existenta a unor active a caror valoare justa nu se poate raporta la o piata activa.

În condițiile în care societatea nu a demonstrat existența unei piețe active la 31.12.2007 pentru activele supuse reevaluării contabile, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea avea obligația legală să păstreze activul la cost istoric. Prin înregistrarea în contabilitate a unui raport de evaluare, în condițiile în care valoarea justă determinată de evaluator nu respecta condiția unei piețe active, societatea a încălcat prevederile pct. 110 alin.(7) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că nedeductibile fiscal cheltuielile cu activele cedate, reprezentând surplusul de valoare rezultat din reevaluare, în conformitate cu prevederile pct.108,109, 110 din OMFP nr.1752/2005 și art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, pentru activele reevaluate și existente în patrimoniul societății organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând diferența de amortizare pe motiv că societatea trebuia să mențină înregistrarea activelor la valoarea determinată în funcție de costul istoric iar amortizarea se stabilește la acest cost și nu la valoarea reevaluată.

2.Pentru cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentând „onorarii management” și cheltuielile reprezentând cheltuieli cu cazarea d-l C care nu are calitatea de salariat sau administrator al SC X, pentru care organul de soluționare a contestației din cadrul Direcției Generale de Soluționare a respins contestația prin Decizia și a menținut soluția prin Decizia, din Raportul de inspecție fiscală, rezulta următoarele:

a) Referitor la cheltuielile.. lei.

Urmare a verificării organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2006, societatea a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" sume de natură cheltuielilor de cazare hoteliera, precum și alte cheltuieli conexe (taxa hoteliera , cheltuieli de întreținere spațiu de cazare) în baza facturii, beneficiar al acestor servicii fiind d-nul C, în calitate de delegat din partea SC P Marea Britanie, care nu detine calitatea de administrator sau de salariat al SC X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe facturile mai sus menționate sunt consemnate și servicii de alimentație publică (note de plată către restaurant, pe care societatea le-a tratat drept cheltuieli de protocol și pentru care a aplicat regimul de deductibilitate fiscală prevăzut la art.21 alin.(3) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aduse înainte de data aderării (O.G. nr. 83/2004 , aprobată și modificată prin Legea nr.494/2004 , cu modificările și completările ulterioare).

Având în vedere că d-nul C, pentru cheltuielile cu transportul și cazarea suportate de societate, nu detine calitatea de administrator sau de salariat al SC X, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile, în conformitate cu prevederile art.21 alin (1), art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare.

b) Referitor la cheltuielile cu serviciile de management din Raportul de inspecție fiscală rezulta următoarele:

În luna decembrie 2007, societatea a înregistrat în evidențele contabile contravaloarea facturii, emisă de către furnizorul H, înregistrat în scopuri de TVA în Marea Britanie, . Din cuprinsul facturii menționate, rezulta că societății verificate i s-au

facturat servicii de management pentru perioada de la mijlocul lunii martie 2007 până în decembrie 2007, inclusiv.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a înregistrat în contabilitate si a dedus la calculul rezultatului fiscal suma la data de 31.12.2007, în conditiile în care factura care consemneaza serviciile in cauza a fost emisa de catre furnizor la data de 31.10.2008 si a fost receptionata de catre societatea verificata la data de 10.11.2008 (numar de înregistrare la societatea verificata).

În anul 2008, societatea a înregistrat în evidentele contabile contravaloarea urmatoarelor facturi, reprezentand, servicii de management prestate de societatea H, astfel :

-factura reprezentand contravaloare servicii de management pentru perioada ianuarie 2008 - martie 2008, prestate atât de catre d-nul X, cât si de catre d-nul N.

In vederea justificarii acestor cheltuieli, in timpul controlului societatea a prezentat anexa la Contractul de furnizare de personal, în care se mentioneazã ca H, în calitate de furnizor si SC X în calitate de beneficiar, decid urmatoarele:

- cheltuielile pentru anul 2008 (perioada ianuarie 2008- martie 2008) sunt în valoare de... si acopera toate cheltuielile legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de deplasare, închirierea proprietatii si alte cheltuieli pentru d-l X, manager general la SC X.

-cheltuielile pentru anul 2008 (ianuarie 2008 –martie 2008) sunt în valoare de ..si reprezinta 50 % din cheltuielile totale legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de delegare, închirierea proprietatii si alte cheltuieli legate de d-nul N, director de vânzari pentru sudul Europei al grupului H.

Totodata, în acest document se mai mentioneaza ca sumele de natura cheltuielilor facturate pentru d-nul N sunt în legatura cu perioada petrecuta de catre acesta în România sau cu perioada petrecuta în Europa pentru SCX.

-factura, cu un echivalent în lei înregistrat în contabilitate reprezentand contravaloare servicii de management pentru perioada aprilie 2008 - septembrie 2008, prestate de către d-nul X.

In timpul controlului, in vederea justificarii acestei cheltuieli societatea a prezentat anexa la Contractul de furnizare de personal în care se mentioneaza ca H, în calitate de furnizor si SC X în calitate de beneficiar, decid urmatoarele :

- cheltuielile pentru anul 2008 (perioada aprilie 2008-decembrie 2008) sunt în valoare de .. si acopera toate cheltuielile legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de deplasare, închirierea proprietatii si alte cheltuieli pentru d-nul X, manager general la SCX.

- cheltuielile pentru anul 2008 (aprilie 2008–decembrie 2008) sunt în valoare de.. si reprezintă 75 % din cheltuielile totale si acopera toate cheltuielile legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de deplasare, închirierea proprietatii si alte cheltuieli legate de d-nul C, director de vânzari pentru sudul Europei al grupului H.

Totodata, în acest document se mai mentioneaza ca suma de natura cheltuielilor facturate pentru d-nul C este în legatura cu perioada petrecuta în Romania sau cu perioada petrecuta în Europa pentru SC X.

-factura reprezentan contravaloare servicii de management pentru perioada octombrie 2008 -decembrie 2008 .

Urmare a verificarii si analizarii documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu serviciile de management inregistrate in contabilitate in anului 2007 si cele inregistrate in contabilitate in anul 2008, in baza facturilor mai sus enumerate nu se justifica , nefiind efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, motiv pentru care in conformitate cu prevederile pct 41 din HG nr.

44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, punct dat in aplicarea art 11 alin (2) si prevederile art. 21 alin.(4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din H.G. nr, 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au considerat ca nedeductibile fiscal aceste cheltuielile.

Prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile, astfel ca au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anii 2006, 2007 si 2008 in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

Pe anul 2006, s-a diminuat pierderea fiscala cu cheltuielile nedeductibile fiscal.

Pe anul 2007 s-a diminuat pierderea fiscala cu cheltuielile nedeductibile fiscal.

Pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile care se compun din:

-diferenta rezultata din reevaluarea imobilizarilor corporale ce au facut obiectul contractului de vanzare cumparare incheiat cu SCN,

-diferenta de amortizare aferenta imobilizarilor reevaluate si amortizarea la costul istoric al activelor existente in patrimoniul societatii,

-cheltuieli cu serviciile de management

Urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor mai sus enumerate, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit, stabilind suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit organele de inspectie fiscala pe perioada 25.04.2008-26.01.2009 au calculat majorari de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, republicata.

B)Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. au dispus inregistrarea in evidentele contabile ale societatii diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01.2009-30.06.2009, cu suma reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal, care se compun din:

-diferenta de amortizare calculata, pentru intervalul 01.01.2009-30.04.2009, la nivelul diferentei dintre amortizarea valorii de intrare reevaluata, pentru mijloacele fixe reevaluate prin metoda costului net de inlocuire si amortizarea costului istoric a mijloacelor fixe la data de 31.12.2007 si ramase in patrimoniu dupa vanzarea catre SC N.

-cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de catre organele de inspectie fiscala pentru serviciile de management.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea, organele de inspectie fiscala precizeaza:

Pe perioada ianuarie- aprilie 2009, societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentand amortizarea activelor imobilizate reevaluate la data de 31.12.2007(active ramase in patrimoniul societatii dupa vanzarea terenurilor si cladirilor catre SC N), care au fost inregistrate in contabilitatea societatii, la data mentionata, in valori reevaluate, valori care conform mentiunilor cuprinse in Raportul de evaluare nu au fost determinate prin raportare la o piata activa.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca societatea trebuia sa mentina inregistrarea in contabilitatea proprie a acestor active la valoarea determinata in

functie de costul istoric si sa calculeze si sa deduca amortizarea in functie de costul istoric.

Astfel, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand diferenta de amortizare aferenta mijloacelor fixe reevaluate care au fost deduse din rezultatul fiscal pe perioada ianuarie-aprilie 2009, pe motiv ca acestea au fost determinate prin nerespectarea regulilor contabile referitoare la inregistrarea in contabilitate a mijloacelor fixe reevaluate.

Referitor la cheltuieli nedeductibile fiscal, reprezentand servicii de management, organele de inspectie fiscala precizeaza:

In anul 2009, societatea a inregistrat in evidentele contabile contravaloarea facturii emisa de furnizorul P care este inregistrat in scopuri de TVA in Marea Britanie.

Cu factura , furnizorul P a facturat servicii de furnizare de personal in conformitate cu acordul din 25.03.2007, structurate pe intervale de timp, astfel:

- servicii de natura mentionata prestate pentru perioada ianuarie 2009-aprilie 2009
- servicii de aceeaasi natura prestate pentru perioada lunii mai 2009.

Societatea contestatoare nu a justificat ca aceste cheltuieli au fost facturate de catre persoana afiliata P pentru un serviciu distinct de serviciile care sunt facturate in cadrul grupului H ca parte componenta a politicilor sau reglementarilor interne ale grupului .Avand in vedere faptul ca, in conformitate cu prevederile preambulului din Contractul de furnizare de personal, societatea contestatoare urmareste, prin activitatea proprie , realizarea obiectivelor corporatiei de a furniza produse eficiente la preturi accesibile si intrucat nu a inclus aceste sume in pretul bunurilor livrate, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt probate conditiile mentionate in mod expres la pct.41 lit.a) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.11 alin.(2) din Codul fiscal.

Analizand Contractul de furnizare de personal si rapoartele de serviciu puse la dispozitie de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile de management facturate de catre persoanele afiliate nu sunt justificate fiind incalcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, aprobate prin H.G. Nr.44/2004.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile de management facturate de P si inregistrate in evidentele contabile ca fiind cheltuieli deductibile fiscal.

In temeiul prevederilor art.94 alin.(2) lit.c) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscal si O.M.F.P. Nr.1939/2004 privind masurile stabilite de organele fiscale, organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea in evidentele fiscale proprii diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei 01.01.2009-30.06.2009, cu suma, reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal, stabilite de organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:17.12. 2004-30.06.2009

A).In ceea ce priveste impozitul pe profit si majorarile de intarziere stabilite prin Decizia de impunere.

1.Referitor la cheltuielile, considerate ca nedeductibile de organele de inspectie fiscala, contestate de SC X, D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentand diferenta rezultata din reevaluarea imobiliarilor corporale ce au facut obiectul contractului de vanzare-cumparare incheiat cu SC N si cu privire la cheltuielile reprezentand diferenta dintre amortizarea aferenta imobiliarilor reevaluate si amortizarea la costul istoric al acestor active in conditiile in care nu au fost respectate prevederile legale privind stabilirea valorii juste la data bilantului atat pentru teren cat si pentru imobiliarile corporale aflate pe acesta.

In fapt, in luna decembrie 2007 societatea a reevaluat terenuri, constructii, instalatii tehnice, masini, mobilier si aparatura birotica aflata in dotare, diferenta din reevaluare fiind inregistrata in contul 1058"Rezerve din reevaluare" prin inregistrarile contabile:

211, 212, 213, 214(conturi de imobilizari)=1058"Rezerve din reevaluare"
1058"Rezerve din reevaluare" =2812,2813,2814 (amortizare)

Inregistrarea in evidentele contabile a diferentelor din reevaluare s-a efectuat in baza Raportului de evaluare intocmit de SCC, evaluator autorizat, in baza contractului de prestari servicii incheiat cu societatea.

Din documentelor prezentate de societate, pentru activele de natura terenului si a constructiilor care au fost reevaluate la data de 13.12.2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre SC X in calitate de promitenta vanzatoare, SC N in calitate de promitenta cumparatoare si H cu sediul in Marea Britanie in calitate de fidejutor, s-a incheiat antecontractul de vanzare-cumparare pentru care a fost emisa factura de avans.

In data de 09.01.2008, in baza Contractul de vanzare cumparare FN au fost vandute activele reevaluate catre SC N, pentru care, la data de 31.01.2008 s-a emis factura in valoare egala cu valoarea avansului facturat, operatiune regularizata integral, restul de plata fiind zero.

La data de 31.01.2008, societatea a inregistrat in contabilitate vanzarea terenurilor si constructiilor catre SCN, astfel:

461 "Debitori diversi"=7583"Venituri din cedarea activelor"
6583"Cheltuieli privind activele cedate"=211"Terenuri"

%= 212"Constructii"
6583 "Cheltuieli privind activele cedate"
2.812"Amortizarea constructiilor"

La aceeasi data a fost inregistrata si capitalizarea diferentelor din reevaluarea terenului si a constructiilor astfel instrainate, prin urmatoarea inregistrare:

1058"Rezerve din reevaluare"=1065"Rezerve" reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare

Prin Decizia, organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor a impus organul de inspectie fiscala "sa reanalizeze reevaluare efectuata de societate prin intermediul unui evaluator autorizat in sensul daca au fost respectate prevederile legale privind stabilirea valorii juste la data bilantului atat pentru teren cat si pentru imobiliarile corporale aflate pe acesta si daca rezultatele evaluarii au fost cuprinse in bilantul exercitiului financiar 2007 la valoarea justa asa cum prevad actele normative, precum si articolele contabile privind inregistrarea operatiunii de reevaluare efectuate de societate la data de 31.12.2007.

De asemenea urmeaza sa se reanalizeze modul de inregistrare a diferentelor din reevaluare in luna decembrie 2007 si capitalizarea diferentelor din reevaluare la data vanzarii activelor, in sensul daca acestea s-au efectuat in conformitate cu prevederile pct.205 din O.M.F.P.nr.1752/2005."

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, in raport de precizarile din Decizia organelor de inspectie fiscala prin Note explicative au solicitat reprezentantului legal al societatii explicatii suplimentare precum si prezentarea de documente in sustinere, respectiv:

- documente din care sa rezulte daca la momentul evaluarii exista o piata activa pentru activele supuse reevaluării la 31.12.2007; documentele vor fi prezentate pentru fiecare activ supus reevaluării;

- inventarul societatii la data de 31.12.2007 cu posibilitatea de identificare a urmatoarelor date: nr. inventar, descriere tip activ imobilizat, valoare de inventar (la cost istoric) si valoare rezultata din reevaluare. Situatia trebuie sa permita confruntarea cu datele din balanta de verificare a societatii încheiata la data de 31.12.2007 prin verificarea rulajelor precum si a soldurilor conturilor activelor imobilizate precum si a conturilor de amortizare, inclusiv Notele contabile pe conturi analitice aferente reevaluării;

- contractul încheiat de societate cu S.C. C. care a stat la baza emiterii Raportului de evaluare

În data de 28.10.2011, societatea a înregistrat la D.G.F.P-A.I.F., raspunsul la Nota explicativa, prin care:

- cu privire la existenta unei pietei active la momentul evaluării, pentru activele supuse reevaluării, societatea precizeaza: „înregistrarea în contabilitate a reevaluării imobilizărilor corporale s-a facut în baza Raportului de evaluare anexat întocmit de catre SC C – membru asociat (...) din care reiese clar obiectul si scopul evaluării (i.e. Subcapitol 1.2. din Raport- „Obiectele, scopul si data evaluării”, respectiv reevaluarea imobilizărilor corporale (teren si mijloace fixe) existente în patrimoniul Societatii la data de 31.12.2007, în conformitate cu prevederile Ordinului Ministerului Finatelor Publice nr. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.”

De asemenea se precizeaza ca reevaluarea conform contractului s-a facut în corelare cu utilitatea si valoarea de piata a imobilizărilor, obiectul reevaluării reprezentând imobilizările corporale existente în patrimoniul societatii la data de 31.12.2007, iar pentru stabilirea valorii de piata a imobilizărilor corporale, „fiind vorba de proprietati specializate si cu piata limitata (dar nu inexistentă), a fost folosita o metoda de evaluare recomandata de Standardul International de Evaluare IVS 2 („IV2”), considerandu-se ca „sarcina de proba este îndeplinita prin prezentarea Raportului de evaluare.”;

- cu privire la solicitarea inventarului societatii la data de 31.12.2007 cu posibilitatea identificării a anumitor date: nr. inventar, descriere tip activ imobilizat, valoare de inventar (la cost istoric) si valoare rezultata din reevaluare si sa permita confruntarea acestora cu balanta de verificare a societatii încheiata la data de 31.12.2007, inclusiv Notele contabile pe conturi analitice aferente reevaluării, societatea a facut trimitere la anexele Raportului de Evaluare, respectiv anexele cu numerele: 3; 5; 6; 7; 8 si 9, fara a prezenta alte documente;

- societatea a prezentat în copie Contractul de prestari încheiat cu societatea S.C. C.

La punctul 2 Obiectul contractului se precizeaza: „se contracteaza elaborarea lucrării: raport de evaluare a imobilizărilor corporale existente în patrimoniul S.C. X la

data de 31.12.2007. Scopul lucrării: stabilirea valorii de piață a imobilizărilor corporale (nivel de preturi 31.12.2007), în vederea înregistrării în contabilitate.”

În data de 28.10.2011 organul de inspecție fiscală a revenit la solicitarea prin Notificarea înregistrată la D.G.F.P., transmisă societății prin fax, fapt confirmat de „sending report OK”, prin care a solicitat „inventarul societății la data de 31.12.2007 cu posibilitatea de identificare a următoarelor date: nr. inventar, descriere tip activ imobilizat, valoare de inventar (la cost istoric) și valoare rezultată din reevaluare. ”

Prin adresa, înregistrată la D.G.F.P. -A.I.F. , societatea a prezentat următoarele documente:

-situație inventar la 31.12.2007

-balanța subanalitică pentru conturile: 2111, 212, 2131, 2133, 2812, 2813, 2814

-copii note contabile.

Din situația „inventar la 31.12.2007”, rezultă următoarele:

Conform NC 121/31.12.2007, înregistrarea diferenței din reevaluare a terenului, construcțiilor și amortizării recalculată s-a efectuat după cum urmează:

2111 "Terenuri" = 1058 "Rezerve din reevaluare"

212 "Construcții" = 1058 "Rezerve din reevaluare"

1058 "Rezerve din reevaluare" = 2812 "Amortizare constr"

Cu adresa înregistrată la D.G.F.P. -A.I.F. societatea înaintează „documentația: Opinie asupra folosirii Costului de înlocuire net (CIN) în evaluarea activelor pentru situațiile financiare la 31.12.2007 ale societății SC X SRL” emisă de Societatea Generală a Experților Tehnici.

În documentația prezentată se face referire la prevederile art. 110 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat din cauza că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

În respectiva opinie se precizează următoarele:

„Standardele Internaționale de Evaluare, adoptate de către Asociația Națională a Evaluatorilor ca Standarde naționale au alocat capitole importante evaluărilor pentru situațiile financiare.

Încă din „Concepte fundamentale ale Principiilor de Evaluare Generale Acceptate (GAVP), se precizează:

Un activ este recunoscut în bilanț în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(a) în mod credibil.

Este important pentru scopul prezentei opinii să se înțeleagă că valoarea de piață nu este identică cu valoarea justă.

Expresia valoare de piață și termenul valoare justă sunt în general, compatibile, chiar dacă nu întotdeauna sunt exact echivalente.

Valoarea justă se utilizează în general, pentru raportarea financiară atât a valorii de piață, cât și a valorilor nebazate pe piață. Când se poate stabili valoarea de piață a unui activ, respectiv prin raportare la o piață activă, această valoare va fi egală cu valoarea justă (pct. 8.1 din GAVP).

O piață este activă în accepțiunea contabilă (art. 110, paragr. 8, Ordinul 1752/2005), dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) elementele comercializate sunt omogene;

b) pot fi găsiți în permanentă cumpărători și vânzători interesați

c) preturile sunt cunoscute de cei interesati.

Cum se procedeaza însa, când nu sunt îndeplinite cumulativ aceste conditii, datorita naturii specializate a activelor si frecventei reduse a tranzactiilor, Standardele contabile românești, în vigoare la data de 31.12.2007 nu prevedeau.

În schimb, Standardele de evaluare trateaza exceptia în Standardul de Practica în Evaluare nr. 8 „Abordarea prin cost pentru evaluarea financiară (CIN)-IVA 8”.

Conform punctului 1.2 „Costul de înlocuire net reprezinta o aplicatie a abordarii prin cost, care poate fi utilizata în estimarea valorii activelor specializate în scopuri de raportare financiara.

Conform punctului 9.2.1 din GAVP, abordarile în evaluare bazate pe piata includ:

-abordarea prin comparatia vânzariilor, ce ia în considerare vânzariile proprietatilor similare;

-abordarea prin venit: ia în considerare informatiile referitoare la veniturile si cheltuielile aferente proprietatii evaluate si estimeaza valoarea printr-un proces de capitalizare;

-abordarea prin cost: ia în considerare ca substitut pentru compararea unei anumite proprietati alternativa de a achizitiona un activ echivalent modern cu aceeasi utilitate. Pretul pe care un cumparator l-ar plati pentru activul de evaluat nu ar fi mai mare decat costul unui echivalent modern.

În acelasi timp:

Conform pct. 8.2 –proprietatea specializata este o proprietate care se vinde rar pe piata sau niciodata cu exceptia cazului în care se vinde întreaga întreprindere sau entitatea din care face parte, din cauza unicitatii ei rezultata din proiectul si natura sa specializata din configuratia sa, din marimea, localizarea sau din alte caracteristici.

Legiuitorul a admis ca este posibila existenta unor active a caror valoare justa nu se poate raporta la o piata activa, si a adus clarificari în reglementarea contabila aprobata prin Ordinul 3055/2009 (care înlocuieste Ordinul 1752/2005) conform carora în situatia în care nu exista date de piata privind valoarea justa, din cauza naturii specializate a activelor si a frecventei reduse a tranzactiilor, valoarea justa se poate determina prin alte metode utilizate, de regula, de catre profesionistii în evaluare (pct. 50, alin. 2 din Ordinul 3055/2009).

Raportarea la o piata activa nu reprezinta o conditie obligatorie pentru determinarea valorii juste, ci doar un exemplu de situatie care ar putea duce la imposibilitatea determinarii unei valori juste.

În plus, chiar standardul international de contabilitate IAS 16-Imobilizari corporale mentioneaza ca în cazul în care nu exista nici o posibilitate de a identifica o valoare de piata din cauza faptului ca acel gen de immobilizari corporale este foarte rar vândut, atunci acele active pot fi evaluate folosind metode bazate pe costul de înlocuire.

În rezumat, standardele de contabilitate în vigoare la data de 31.12.2007 recunosc ca este posibila existenta unor active ce nu se pot raporta la o piata activa, dar nu ofera solutii explicite. Legiuitorul a explicat posibilitatea folosirii metodelor de evaluare bazate pe costuri în cazul activelor specializate, prin Ordinul 3055/2009.

Standardele de evaluare ofera o solutie pentru aceste exceptii: folosirea costului de înlocuire net ca substitut al valorii de piata estimata prin tehnica (metoda) costurilor."

Din analiza materialului probator prezentat de societate organele de inspectie fiscala au constatat ca la momentul realizarii reevaluarii, evaluatorul a optat pentru utilizarea CIN, costului de înlocuire net, motivat de faptul ca nu sunt disponibile informatii de piata. Ipoteza de lucru utilizata de evaluator este aceea a inexistentei unei pietei active, neexistand informatii pentru o abordare prin raportare la o piata activa.

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca Raportul de evaluare nu poate fi utilizat pentru inregistrarea in contabilitate, respectiv pentru reevaluarea imobilizarilor la data de 31.12.2007.

De asemenea, în Opinia prezentata, expertul evaluator- Societatea Generala a Expertilor Tehnici cu privire la conditiile în care a avut loc evaluarea a aratat existenta unor proprietati specializate pentru care nu exista o piata activa, proprietati pentru care se utilizeaza costul de înlocuire în vederea determinarii valorii juste. Expertul a aratat ca legiuitorul a admis posibila existenta unor active a caror valoare justa nu se poate raporta la o piata activa.

In conditiile in care evaluarea realizata nu s-a raportat la o pieta activa la 31.12.2007, pentru activele supuse reevaluarii contabile, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea avea obligatia legala sa pastreze activul la cost istoric , astfel ca au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu activele cedate, reprezentand surplusul de valoare rezultat din reevaluare, in conformitate cu prevederile pct.108,109, 110 din OMFP nr.1752/2005 si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, pentru activele reevaluate si existente in patrimoniul societatii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in valoare de 110.283 lei reprezentand diferenta de amortizarea pe motiv ca societatea trebuia sa mentina inregistrarea activelor la valoarea determinata in functie de costul istoric iar amortizarea se stabileste la acest cost si nu la valoarea reevaluata.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca urmare a refacerii inspectie fiscale, organele de inspectie fiscala au ignorat considerentele Deciziei de solutionare a contestatiei emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor iar actele administrativ fiscale emise urmare a refacerii controlului sunt nelegale deoarece entitatile pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar astfel ca, acestea sa fie prezentate in contabilitate la valoarea justa in conformitate cu prevederile pct.53 alin.(2) , pct.108 si 109 din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Sustine ca Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene nu contine detalii sau instructiuni privind modul de determinare a valorii juste, acest lucru fiind lasat in seama evaluatorilor, conform actelor normative legale aplicabile, respectiv a Standardelor Internationale de Evaluare.

In acest sens a incheiat Contractul de prestari servicii cu SCC evaluator autorizat, membru ANEVAR, avand ca obiect reevaluarea imobilizarilor corporale la data de 31.12.2007 in corelare cu utilitatea si valoarea de piata a acestora si in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Ordinul 1752/2005.

Fiind vorba de proprietati specializate si cu piata limitata, dar nu inexistentă, evaluatorul autorizat a utilizat costul de inlocuire net pentru determinarea valorii juste a imobilului, avand la baza Standardul International de Evaluare.

Avand in vedere prevederile legale invocate in speta, societatea contestatoare considera ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala neaga legalitatea reevaluării prin metoda costului de inlocuire net la data de 31.12.2007, desi valoarea justa a fost determinata pe baza unor evaluari efectuate de un evaluator autorizat, in conformitate cu art.8 alin.(2) din Legea contabilitatii.

Societatea, sustine ca a demonstrat inspectorilor fiscali :

-pe de o parte legalitatea metodei de evaluare exprimata prin opinia expertului evaluator Societatea Generala a Expertilor Tehnici -opinie asupra folosirii costului de inlocuire net in evaluarea activelor pentru situatiile financiare la 31.12.2007

-existenta unei pietei active pentru mijloacele fixe reevaluate -demonstrata prin raportul "Analiza pietei industriale" intocmita de compania SC C, din care rezulta ca la 31.12.2007 piata proprietatilor industriale in Romania a fost activa, inregistrandu-se tranzactii cu active similare celor detinute de societate.

In aceste conditii societatea considera ca a indeplinit toate conditiile prevazute de legislatia contabila si fiscala in ceea ce priveste inregistrarea in contabilitate a rezultatelor reevaluarii la data de 31.12.2007 si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste reevaluarea imobilizarilor corporale existente in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar precum si modul de inregistrare in contabilitate a reevaluarii in speta sunt aplicabile prevederile O.M.F.P.nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, republicat, care precizeaza:

"87. - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

88. - Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.[...]

108. - (1) Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

(2) În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.

109. - (1) Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

(2) La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

a) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la

valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

110. -[...] (2) Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

(3) Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate, cu excepția situației când nu există nici o piață activă pentru acel activ.

(7) Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

(8) O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) elementele comercializate sunt omogene;

b) pot fi găsiți în permanență cumpărători și vânzători interesați; și

c) prețurile sunt cunoscute de cei interesați.

(9) Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată prin referință la o piață activă, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

111. - (1) În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve". Tratatamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

(3) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

În sensul prezentelor reglementări câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

(4) Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau

- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

(7) *Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere.*

(8) *Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.*

113. - *În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilanț de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informații:*

a) *valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate și suma ajustărilor cumulate de valoare; sau*

b) *valoarea la data bilanțului a diferenței dintre valoarea rezultată din reevaluare și cea reprezentând costul istoric și, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.”*

La art.8 alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , se precizeaza:

“(2) Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați conform reglementărilor legale în vigoare.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se retine faptul ca entitatile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar, legiuitorul prin sintagma “pot” lasand la latitudinea agentului economic optiunea de a uza sau nu de aceasta posibilitate a reevaluării pentru imobilizările corporale existente in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar iar operatiunea de reevaluare nu trebuie sa fie selectiva ci sa cuprinda toate elementele din grupa de imobilizari.

De asemenea se specifica faptul ca daca un activ dintr-o grupa de active nu poate fi reevaluat din cauza ca nu exista o piata activa pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilant la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

O piata activa este o piata unde sunt îndeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

- a) elementele comercializate sunt omogene;
- b) pot fi gasiti în permanenta cumparatori si vânzatori interesati; si
- c) preturile sunt cunoscute de cei interesati.

Referitor la valoarea justa a unei imobilizari corporale in lege se prevede ca in conditiile in care aceasta nu mai poate fi determinata prin referinta la o piata activa, valoarea activului prezentat în bilant trebuie sa fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

Din prevederile legale invocate se retine ca pentru înregistrarea în contabilitate a Raportului de evaluare încheiat de S.C. C in ianuarie 2008, trebuiau îndeplinite urmatoarele cerinte legale:

-reevaluarea imobilizărilor corporale sa se realizeze la sfarsitul exercitiului financiar, la data bilantului;

-valoarea rezultata din reevaluare trebuie să fie reprezentata de valoarea justa

-valoarea justa trebuie determinata prin referinta la o piata activa.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei, in raport de aceste cerinte se retin urmatoarele:

Reevaluarea immobilizarilor corporale a fost realizata printr-un evaluator autorizat.

Raportul de evaluare intocmit de SC C si predat catre SC X a avut ca scop reevaluarea immobilizarilor corporale la data de 31.12.2007 in corelatie cu utilitatea si valoarea de piata a acestora, rezultatul reevaluarii urmand a fi cuprins in situatiile financiare intocmite pentru anul 2007.

Prin Raportul de evaluare au fost evaluate terenuri, constructii industriale:hale de productie, cladiri administrative, cladiri pentru birouri.

Valoarea justa determinata de evaluator, urmare a operatiunii de reevaluare a fost determinata prin utilizarea costului net de înlocuire.

In cuprinsul Raportului de evaluare, prezentat de societate in sustinere, se precizeaza la cap.3 Evaluarea mijloacelor fixe: "Avandu-se in vedere scopul elaborarii raportului de evaluare si cele convenite cu beneficiarul privind obiectul evaluarii(imobilizarile corporale cuprinse in patrimoniul societatii la data de 31.12.2007) pentru stabilirea valorii de piata a fost folosita abordarea bazata pe costuri, determinandu-se costul de inlocuire net.

Conform Standardului International de Evaluare IVS2 -Baze de evaluare diferite de valoarea de piata, pentru proprietati specializate si cu piata limitata, pentru care nu sunt disponibile informatii de piata, costul de inlocuire net este considerat ca o metoda acceptabila pentru a determina un surogat al valorii de piata a proprietatii respective".

Pentru verificarea cerintei legale privind existenta unei piete active, societatea contestatoare nu a prezentat la dosarul contestatiei alte documente decat cele prezentate in timpul controlului, respectiv Raportul de evaluare ,Opinia scrisa exprimata de Societatea Generala a Expertilor Tehnici asupra utilizarii costului net de înlocuire CIN în evaluarea activelor pentru situatiile financiare la 31.12.2007 ale societatii X si Scrisoare de Opinie-Analiza Piata industriala realizata de SC C.

In Raportul de evaluare, evaluatorul mentioneaza ca a optat pentru utilizarea costului de inlocuire net la data de 31.12.2007, deoarece nu sunt disponibile informatii pe piata.

In materialul "Opinie asupra folosirii Costului de inlocuire net in evaluarea activelor pentru situatiile financiare , la 31.12.2007 ale societatii SC X emisa de Societatea Generala a Expertilor Tehnici, se precizeaza ca opinia prezentate nu reprezinta un raport de verificare al Raportului de evaluare realizat de SC C.

Prin opinia emisa se prezinta consideratii generale cu privire la situatia in care poate fi folosita abordarea prin cost la estimarea valorii activelor in scopuri de raportare financiara respectiv in situatia in care in cauza este supusa evaluarii o proprietate specializata.

In materialul prezentat Societatea Generala a Expertilor Tehnici nu face nicio referire din care sa rezulte ca bunurile evaluate de SC C la SC X s-ar incadra in aceasta categorie, astfel incat nu sunt relevante in cauza supusa solutionarii.

De asemenea, evaluatorul precizeaza ca legiuitorul a adus clarificari în reglementarea contabila aprobata prin Ordinul 3055/2009 (care înlocuieste Ordinul 1752/2005) cu privire la reevaluarea unor active a caror valoare justa nu se poate raporta la o piata activa, din cauza naturii specializate a activelor si a frecventei reduse a tranzactiilor;in aceste conditii , valoarea justa se poate determina prin alte metode utilizate, de regula, de catre profesionistii în evaluare (pct. 50, alin. 2 din Ordinul 3055/2009).

Expertul a incercat sa acrediteze ideea ca normele contabile românesti nu contin prevederi la momentul 31.12.2007, referitoare la metoda utilizata in conditiile in care nu exista o piata activa pentru activele supuse reevaluarii pentru determinarea valorii juste.

Însa in ipoteza indicata de expert atunci cand nu exista o piata activa, activul

trebuie pastrat la cost minus ajustarile cumulate de valoare, solutie impusa de legiuitor prin prevederile pct. 110, alin. (7) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare.

Petenta prezinta la dosarul cauzei "Scrisoare de Opinie-Analiza Piata Industriala -Opinia asupra folosirii Costului de inlocuire net în evaluarea activelor pentru situatiile financiare", realizata de SC C la cererea SC X, prin care s-a analizat piata de spatii industriale din Zona Metropolitana la sfarsitul anului 2007 si inceputul anului 2008.

Pentru analiza au fost folosite informatii culese din piata, incluzand surse ca agentii imobiliare locale, presa de specialitate sau baza de date interna a SC C.

SC C concluzioneaza ca la sfarsitul anului 2007 sectorul industrial al pietei imobiliare din Romania era unul activ.La nivelul Zonei Metropolitane, piata a inregistrat in perioada analizata (sfarsitul anului 2007-inceputul anului 2008) atat procese de inchiriere cat si procese de vanzare.

Astfel ca erau indeplinite prevederile pct.110 alin.(8) din O.M.F.P. Nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene iar evaluarea trebuia efectuata prin raportare la datele de piata existente la data evaluarii.

Urmare documentelor prezentate se retine ca valoarea determinata de expertul evaluator nu a fost raportata la o valoare de piata, aceasta alegand metoda costului de inlocuire net pentru determinarea valorii de piata, fara sa precizeze motivele pentru care nu au fost folosite metodele de evaluare abordarea prin comparatie sau abordarea prin venit pentru determinarea valorii de piata a imobilelor industriale evaluate reprezentand teren si cladiri (hale de productie, cladire administrativa, cladire birouri) desi la nivelul pietei aceste informatii erau disponibile prin agentii imobiliare, presa de specialitate etc.

Determinarea valorii nu s-a realizat prin referire la o piata activa, dupa cum se mentioneaza si Opinia scrisa exprimata de Societatea Generala a Expertilor Tehnici. Evaluatorul a utilizat metoda costul de inlocuire net pentru realizarea reevaluarii activelor existente in patrimoniul societatii contestatoare la data de 31.12.2007, pe motiv ca **pentru proprietati specializate si cu piata limitata, pentru care nu sunt disponibile informatii de piata** aceasta este o metoda acceptabila pentru a determina un surogat al valorii de piata a proprietatii respective.

In Deciziile emise de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF-MFP, invocate de societatea contestatoare in sustinerea contestatiei, se precizeaza in mod clar ca "***Aceste aprecieri nu sunt suficiente pentru folosirea de catre evaluator a acestei metode, intrucat nu se face referire nici in raportul de reevaluare si nici in raportul de inspectie fiscala la modul de indeplinire a conditiilor cumulative privind existenta/inexistenta unei pietei active, potrivit pct.110 alin.8 din OMFP nr.1752/2005, pentru care are loc reevaluarea si pentru care nu se face reevaluarea imobiliarilor corporale la valoarea justa de la data bilantului.***",

acesta reprezentand motivul desfiintarii actele administrativ fiscale anterioare cu privire la acest capat de cerere.

Prin Decizia, organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor a impus organul de inspectie fiscala "**sa reanalizeze reevaluarea efectuata de societate prin intermediul unui evaluator autorizat** in sensul daca au fost respectate prevederile legale privind stabilirea valorii juste la data bilantului atat pentru teren cat si pentru imobiliarile corporale aflate pe acesta si daca rezultatele evaluarii au fost cuprinse in bilantul exercitiului financiar 2007 la valoarea

justa asa cum prevad actele normative, precum si articolele contabile privind inregistrarea operatiunii de reevaluare efectuate de societate la data de 31.12.2007."

Dupa cum am aratat si mai sus, societatea a prezentat suplimentar in sustinerea Raportului de evaluare, Opinia scrisa exprimata de Societatea Generala a Expertilor Tehnici, asupra utilizarii costului de înlocuire CIN în evaluarea activelor pentru situatiile financiare la 31.12.2007 ale societatii X prin care se realizeaza o analiza pur teoretica a conditiilor privind determinarea valorii juste in raport de prevederile OMFP nr.1752/2005, in vigoare la data realizarii Raportului de evaluare nr.28011/ 31.12.2007 si OMFP nr.3055/2009 in vigoare din luna noiembrie 2009, in care legiuitorul a admis posibilitatea existentei unor proprietati specializate a caror valoare justa nu se poate raporta la o piata activa iar aceasta poate fi determinata prin metoda costului de inlocuire net insa in cauza, obiectul Raportului nu l-a constituit o proprietate specializata pentru care nu exista nicio posibilitate de a identifica o valoare de piata.

De altfel din Scrisoarea de Opinie-Analiza Piata Industriala realizata de SC C rezulta in mod clar ca, in anul 2007 piata proprietatilor industriale in Romania a fost activa, inregistrandu-se tranzactii reprezentand procese de inchirieri si de vanzari similare celor detinute de societate, valoare proprietatii imobiliare trebuind raportata la o valoare de piata.

Prin aceste "Opinii " exprimate de experti in evaluare, societatea nu a demonstrat ca valoarea determinata de evaluator conform Raportului de evaluare este si valoarea justa care putea fi inregistrata in contabilitate la data de 31.12.2007.

Prin documentele prezentate in sustinere la dosarul cauzei , societatea nu a facut dovada ca au fost respectate cerintele impuse de O.M.F.P. nr.1752/2005.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

iar potrivit prevederilor art.213 din acelasi act normativ:"*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."*

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea constata de organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere.

Argumentele prezentate de societate in contestatia formulata potrivit carora "a demonstrat inspectorilor fiscali :

-pe de o parte legalitatea metodei de evaluare exprimata prin opinia expertului evaluator Societatea Generala a Expertilor Tehnici -opinie asupra folosirii costului de inlocuire net in evaluarea activelor pentru situatiile financiare la 31.12.2007

-existenta unei pietete active pentru mijloacele fixe reevaluate -demonstrata prin raportul "Analiza pietetei industriale" intocmita de compania SC C, din care rezulta ca la 31.12.2007 piata proprietatilor industriale in Romania a fost activa, inregistrandu-se tranzactii cu active similare celor detinute de societate" sunt neintemeiate in conditiile in

care nu sunt insotite de documente care sa demonstreze ca reevaluarea imobilizarilor corporale in cauza s-a facut la valoarea justa care trebuie determinata prin referinta la o piata activa, in conditiile in care aceasta piata a existat, informatiile fiind disponibile.

In conditiile in care un activ nu poate fi reevaluat din cauza ca nu exista o piata activa , societatea avea obligatia legala sa prezinte activul in bilantul din 2007 la costul istoric minus ajustarile de valorare cumulate.

Prin înregistrarea în contabilitate a unui raport de evaluare, în condițiile în care valoarea justa determinată nu respecta condiția unei piețe active, societatea a încălcat prevederile pct. 110 alin.(7) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, valorile atribuite de societate activelor în cauza, în baza Raportului de evaluare, înregistrate în contabilitate la data de 31.12.2007, nu pot fi recunoscute în condițiile în care societatea nu a justificat că acestea reprezintă valoarea justa prin raportare la piața activă a proprietăților industriale la sfârșitul anului 2007.

Astfel, cheltuielile înregistrate în contul 6583"Cheltuieli privind activele cedate" la data de 31.01.2008, reprezentând diferența rezultată din reevaluarea imobilizarilor corporale ce au făcut obiectul contractului de vânzare cumpărare încheiat cu SC N și cheltuielile cu diferența de amortizare aferentă imobilizarilor reevaluate și amortizarea la costul istoric al activelor existente în patrimoniul societății, înregistrate de societate în contul 6811"Cheltuieli cu amortizarea " pe anul 2008, sunt nedeductibile fiscal, în condițiile în care prin Raportul de evaluare nu s-au respectat prevederile legale privind stabilirea valorii juste, la data bilanțului, atât pentru teren cât și pentru imobilizările corporale aflate pe acesta.

La art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, se prevede:

"(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."

iar la art.21 alin.(4) lit.f) din același act normativ se prevede:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

De asemenea, la art.6 din Legea contabilității nr.82/2001, republicată, se prevede:

"(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."

Potrivit prevederilor legale invocate, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Cheltuieli nedeductibile fiscal sunt cele inregistrate in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative.

Avand in vedere ca societatea la data de 31.12.2007 a majorat valoarea activelor existente in patrimoniu in baza Raportului de evaluare care nu reprezinta un document justificativ in conditiile in care s-a demonstrat ca metoda de evaluare (costul de inlocuire net) aleasa de evaluatorul autorizat in cauza in speta nu se raporteaza la o piata activa, aceasta nerespectand prevederile legale privind stabilirea valorii juste la data bilantului iar societatea avand obligatia legala sa prezinte activul in bilantul din 2007 la costul istoric minus ajustarile de valorare cumulate, se retine ca cheltuielile inregistrate in contul 6583"Cheltuieli privind activele cedate" reprezentand diferenta rezultata din reevaluarea imobilizarilor corporale ce au facut obiectul contractului de vanzare cumparare incheiat cu SC N si cheltuielile cu diferenta de amortizare aferenta imobilizarilor reevaluate si amortizarea la costul istoric al activelor existente in patrimoniul societatii, inregistrate de societate in contul 6811"Cheltuieli cu amortizarea " sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2008.

In ceea ce priveste mentiunea organului de solutionare a contestatiei din Decizia, referitoare la reanalizarea modului de inregistrare a diferentelor din vanzarea activelor in raport de prevederile pct.205 din OMFP nr.1752/2005, se retine ca in speta nu s-a impus aceasta analiza in conditiile in care societatea a inregistrat in contabilitate si bilantul contabil la 31.12. 2007, reevaluarea activelor din patrimoniul societatii in baza Raportului de evaluare care s-a dovedit ca nu indeplineste cerintele impuse de OMFP nr.1752/2005, respectiv utilizarea unei metode de evaluare prin care sa se determine valoarea justa prin raportare la o piata activa; evaluatorul autorizat a utilizat metoda costului de inlocuire net pe motiv ca la acea data nu exista o piata activa insa din "Opinia" realizata de SC C, existenta la dosar, rezulta contrariul.

In consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile reprezentand diferenta rezultata din reevaluarea imobilizarilor corporale ce au facut obiectul contractului de vanzare cumparare incheiat cu SC N in data de 09.01.2008 si cheltuielile cu diferenta de amortizare aferenta imobilizarilor reevaluate si amortizarea la costul istoric al activelor existente in patrimoniul societatii, in conditiile in care argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

Precizam de asemenea ca, activele de natura terenurilor si a constructiilor reevaluate, reprezinta terenuri si constructii pentru care la data de 13.12.2007 a fost incheiat Anteccontractul de vanzare-cumparare intre SC X in calitate de promitenta vanzatoare, SC N in calitate de promitenta cumparatoare si H in calitate de fidejutor, pentru care a fost emisa factura de avans.

In data de 09.01.2008, in baza Contractul de vanzare cumparare FN, activele astfel reevaluate au fost vandute catre SC N, pentru care, la data de 31.01.2008 s-a emis factura la valoare egala cu valoarea avansului facturat, restul de plata fiind zero.

2.Referitor la cheltuielile reprezentand onorarii prestari servicii de furnizare de personal si cheltuielile reprezentand cheltuieli cu cazarea efectuate in beneficiul reprezentantului SC P, contestate de societate mentionam:

Dupa cum specifica si organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor -ANAF, in Decizia privind solutionarea contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, contestatia pentru acest capat de cerere a fost respinsa ca neintemeiata prin Decizia.

Organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor -ANAF, in Decizia la cap.III, pct.2, pag.27 precizeaza urmatoarele:

"In concluzie, contestatia formulata de SC X este neintemeiata in ceea ce priveste cheltuielile in anul 2007 si in anul 2008 inregistrate de societate in baza facturilor emise de H motiv pentru care se va respinge contestatia societatii pentru acest capat de cerere."

La cap.III pct.3, pag.30 din aceeaasi decizie se precizeaza:"In concluzie, organele de inspectie fiscala, legal au procedat la neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor, **motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere."**

Potrivit celor prezentate se retine ca organul de solutionare a contestatiei s-a pronuntat pe fond cu privire la aceste cheltuieli prin Decizia, in functie de documentele anexate la dosarul cauzei si de argumentele prezentate de contestatoare in sensul respingerii contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Prin Dispozitivul Deciziei, la pag.34, s-a precizat ca "Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel sau Curtea de Apel Brasov, in termen de 6 luni de la comunicare."

In speta sunt aplicabile prevederile art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac."

coroborat cu prevederile pct.6.2 din Ordin nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"Decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în sensul că asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, cu excepția situațiilor privind îndreptarea erorilor materiale, potrivit legii, și este obligatorie pentru organele fiscale emitente ale actelor administrative fiscale contestate."

Fata de prevederile legale mai sus invocate se retine ca solutiile pronuntate prin Decizia, la cap.III pct.2 si pct.3 sunt definitive in sistemul cailor de atac si organul de solutionare a contestatiei din cadrul Biroul de Solutionare a Contestatiilor -D.G.F.P.nu mai poate reveni asupra acestor capete de cerere, in speta constatandu-se autoritatea de lucru judecat.

Cu cheltuielile nedeductibile fiscal, prezentate prin prezenta decizie, a fost influentat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit al societatii pe perioada 2006-2008, astfel:

Pe anul 2006, prin respingerea la deductibilitate a cheltuielilor in valoare de s-a diminuat pierderea fiscala.

Pe anul 2007, urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor , s-a recalculat profitul impozabil pe anul 2007 in conformitate cu prevederile art.19 din Codul fiscal si s-a diminuat pierderea fiscala.

Pe anul 2008, au fost respinse la deductibilitate cheltuielile care se compun din:
-diferenta rezultata din reevaluarea imobilizarilor corporale ce au facut obiectul contractului de vanzare cumparare incheiat cu SC N,
-diferenta de amortizare aferenta imobilizarilor reevaluate si amortizarea la costul istoric al activelor existente in patrimoniul societatii,
-cheltuieli cu serviciile de management

Urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor mai sus enumerate, s-a recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit, stabilindu-se suplimentar de plata impozit pe profit:

Impozitul pe profit a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal., potrivit carora:

-art.19

“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.17

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

Avand in vedere ca prin prezenta decizie au fost respinse la deductibilitate cheltuielile care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit contestat de societate, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la majorarile de intarziere stabilite prin Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, contestate de societate mentionam:

Majorarile de intarziere au fost calculate pe perioada 25.04.2008-29.10.2009 si sunt aferente impozitului pe profit stabilit de plata pe anul 2008.

Majorarile de intarziere au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pe perioada verificata si reprezinta masura accesorie in raport de debitului stabilit suplimentar de plata, in speta impozitul pe profit de plata.

Cum prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit, se vor respinge si majorarile de intarziere aferente, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale"

B) Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala,contestata de societate, mentionam:

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala -Masura 1.1, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. au dispus inregistrarea in evidentele contabile ale societatii diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei

01.01.2009-30.06.2009, cu suma reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal, care se compun din:

-diferenta de amortizare calculata, pentru intervalul 01.01.2009-30.04.2009, la nivelul diferentei dintre amortizarea valorii de intrare reevaluată, pentru mijloacele fixe reevaluate prin metoda costului net de inlocuire si amortizarea costului istoric a mijloacelor fixe la data de 31.12.2007si ramase in patrimoniul dupa vanzarea catre SC N

-cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de catre organele de inspectie fiscala pentru serviciile de management.

a)Referitor la cheltuielile cu amortizarea, organele de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

Pe perioada ianuarie- aprilie 2009, societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentand amortizarea activelor imobilizate reevaluate la data de 31.12.2007(active ramase in patrimoniul societatii dupa vanzarea terenurilor si cladirilor catre), care au fost inregistrate in contabilitatea societatii, la data mentionata, in valori reevaluate, valori care conform mentiunilor cuprinse in Raportul de evaluare nu au fost determinate prin raportare la o piata activa.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca societatea trebuia sa mentina inregistrarea in contabilitatea proprie a acestor active la valoarea determinata in functie de costul istoric si sa calculeze si sa deduca amortizarea in functie de costul istoric.

Astfel, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand diferenta de amortizare aferenta mijloacelor fixe reevaluate care au fost deduse din rezultatul fiscal pe perioada ianuarie-aprilie 2009, pe motiv ca acestea au fost determinate prin nerespectarea regulilor contabile referitoare la inregistrarea in contabilitate a mijloacelor fixe reevaluate.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca societatea a demonstrat inspectorilor fiscali :

-pe de o parte legalitatea metodei de evaluare exprimata prin opinia expertului evaluator Societatea Generala a Expertilor Tehnici -opinie asupra folosirii costului de inlocuire net in evaluarea activelor pentru situatiile financiare la 31.12.2007

-existenta unei pietei active pentru mijloacele fixe reevaluate -demonstrata prin raportul "Analiza pietei industriale" intocmita de compania SC C din care rezulta ca la 31.12.2007 piata proprietatilor industriale in Romania a fost activa, inregistrandu-se tranzactii cu active similare celor detinute de societate.

In aceste conditii societatea considera ca a indeplinit toate conditiile prevazute de legislatia contabila si fiscala in ceea ce priveste inregistrarea in contabilitate a rezultatelor reevaluării la data de 31.12.2007 iar cheltuielile cu amortizarea activelor existente in patrimoniul societatii sunt deductibile fiscal, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca cheltuielile reprezinta diferenta dintre amortizarea aferenta mijloacelor fixe reevaluate si amortizarea la costul istoric al acestor mijloace fixe care au fost considerate ca deductibile fiscal de societate pe perioada ianuarie-aprilie 2009.

In conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei, s-a retinut ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in contabilitate ca urmare a majorării valoarea activelor existente in patrimoniul la 31.12.2007, in baza Raportului de evaluare care nu reprezinta un document justificativ in conditiile in care s-a demonstrat ca metoda de evaluare (costul de inlocuire net) aleasa de evaluatorul autorizat in speta nu se raporteaza la o piata activa , aceasta nerespectand prevederile legale privind stabilirea

valorii juste la data bilantului iar societatea avea obligatia legala sa prezinte activul in bilantul din 2007 la costul istoric minus ajustarile de valorare cumulate, se retine ca cheltuielile reprezentand diferenta de amortizare aferenta imobilizarilor reevaluate si amortizarea la costul istoric al activelor existente in patrimoniul societatii inregistrate in contul 6811"Cheltuieli privind amortizarea" sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.19, art.21 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, mai sus enunate.

Astfel, in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"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;"

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la cheltuielile reprezentand diferenta de amortizare aferenta imobilizarilor reevaluate si amortizarea la costul istoric al activelor existente in patrimoniul societatii si se va mentine ca legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala privind diminuarea pierderii fiscale.

b)Referitor la cheltuieli nedeductibile fiscal , reprezentand servicii de management, contestate de societate mentionam :

In fapt, SC X a formulat contestatie impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala, prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01.2009-30.06.2009, cu reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de catre organele de inspectie fiscala pentru serviciile de management.

Prin Decizia, organul de solutionare a contestatiei din cadrul Biroului de Solutionare a Contestatiilor-D.G.F.P. a respins ca neintemeiata contestatia formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala cu privire la aceste cheltuieli .

Organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice, in Decizia la cap.III, pct.2, pag.17 precizeaza urmatoarele:

"In consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management inregistrate in evidentele contabile in luna mai 2009, conform facturii, emisa de persoana afiliata P in baza Contractul de servicii de furnizare de personal, in conditiile in care societatea nu a justificat ca serviciile au fost prestate efectiv in scopul realizarii de venituri impozabile.

Totodata se va mentine ca legala masura impusa de catre organele de inspectie fiscala prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala , prin care s-a dispus inregistrarea in evidentele contabile ale societatii diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01.2009-30.06.2009, cu suma reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal."

Se retine ca organul de solutionare a contestatiei s-a pronuntat pe fond cu privire la aceste cheltuieli prin Decizia in functie de documentele anexate la dosarul cauzei si de argumentele prezentate de contestatoare in sensul respingerii contestatiei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Prin Dispozitivul Deciziei, la pag.18, s-a precizat ca :

“Prezenta decizie poate fi contestata, in termen de 6 luni, la instanta competenta conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.”

Mai mult, pentru cauza in speta SCX a formulat actiune in instanta impotriva Decizia si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ; pe rolul Curtii de Apel se afla in curs de solutionare dosarul.

In speta sunt aplicabile prevederile art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.”

coroborat cu prevederile opct.6.2 din Ordin nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“Decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în sensul că asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, cu excepția situațiilor privind îndreptarea erorilor materiale, potrivit legii, și este obligatorie pentru organele fiscale emitente ale actelor administrative fiscale contestate.”

Fata de prevederile legale mai sus invocate se retine ca solutia pronuntata prin Decizia, la cap.III pct.2 este definitiva in sistemul cailor de atac si organul de solutionare a contestatiei din cadrul Biroul de Solutionare a Contestatiilor -D.G.F.P. nu mai poate reveni asupra acestui capat de cerere, in speta constatandu-se autoritatea de lucru judecat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se,

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.F.P.Brasov, impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit de plata obligatii fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.F.P. , impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prin care s-a dispus inregistrarea in evidentele contabile ale societatii diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01.2009-30.06.2009, cu suma de reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal.

3.Respingerea contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.F.P. , impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care s-a dispus inregistrarea in evidentele contabile ale societatii diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 01.01.2009-30.06.2009, cu suma reprezentand cheltuieli cu servicii de management, constatandu-se existenta in cauza a autoritatii de lucru judecat.

Prezenta decizie poate fi atacata, in termen de 6 luni, la Curtea de Apel conform Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.