



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 297/2011

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. .X. .X. SRL

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenția Națională de Administrare Fiscală

sub nr.906621/14.04.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., prin adresa nr..X./07.04.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.906621/14.04.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. .X. SRL** cu domiciliul fiscal în X, Str.X nr.X, județul .X., CUI X, înregistrată la ORC sub nr.J08/X/2004, împotriva Deciziei de impunere nr.F-BV X/31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./31.01.2011, precum și împotriva Dispoziției de măsuri nr.12/14.02.2011.

SC .X. .X. .X. SRL contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit ;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În raport de data primirii Deciziei de impunere nr.F-BV.X./31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **21.02.2011** potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la

Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., la data de **17.03.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registraturii, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BV .X./31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./31.01.2011, societatea susține următoarele:

Contestatoarea susține că din analiza modului în care s-a realizat inspecția fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile cuprinse în Decizia 225/2010, acest fapt atragând anularea actelor administrative încheiate.

Astfel, S.C. .X. .X. .X. S.R.L. susține că este o companie înființată în România în anul 2004 ce are ca obiect de activitate producția de sisteme de depozitare pentru hale și arhive și accesoriile aferente acestora și face parte din grupul de companii X .X. X ("Grupul"), grup cu tradiție de peste 100 de ani în domeniul producției de sisteme și soluții de depozitare.

Pentru dezvoltarea activității din România, atât din punct de vedere administrativ, financiar sau tehnic, cât și din punct de vedere al resurselor umane, Grupul a pus la dispoziția societății experiența acumulată prin furnizarea de personal calificat în vederea dezvoltării societății din România la standardele înalte de calitate și eficiența aferente fiecărei societăți din cadrul Grupului. Serviciile de furnizare de personal și serviciile prestate de către personalul astfel furnizat au fost detaliate într-o serie de contracte și acte adiționale încheiate cu diferite societăți din cadrul Grupului, astfel:

- Contractul nr. .X./10/2006 încheiat cu SC .X. .X. .X. LTD cu privire numai la consultanța tehnică referitoare la liniile de operare și echipamente prin persoane competente și calificate, și

- Contractul nr. .X./1/26.03.2007 privitor la serviciile de furnizare de personal încheiat cu .X. .X. .X. Limited prin care o parte din angajații .X. .X. .X. LTD erau transferați "pentru a lucra pentru sau a asista" societatea în domeniul administrării afacerilor, al tehnologiei, finanțelor, resurselor umane și altele, identificate pe larg în cuprinsul art.2 .

Societatea susține că în baza acestor contracte a beneficiat de sprijinul angajaților desemnați în conformitate cu prevederile contractuale, delegați pentru sprijinirea demarării activității din România.

Contestatoarea arată că își desfășoară activitatea în incinta imobilelor care au fost achiziționate în anul 2005 de la Fabrica de Scule .X., aceasta din urma pastrandu-și un drept de a utiliza anumite componente ale imobilelor. Imobilele achiziționate de la Fabrica de Scule .X. cuprindeau atât terenurile și construcțiile aferente, cât și instalațiile tehnice aflate în interiorul acestora. Imobilele nu erau folosite în totalitate de către societate, parte din aceste spații fiind închiriate către alte persoane juridice.

Ulterior achiziționării imobilelor, societatea a efectuat transformarea complexă a imobilului prin modificarea structurii, inclusiv prin construcția de pereți, schimbarea compartimentării, înlocuirea podelelor, a unor pereți, a acoperișului și a pereților – cortina exteriori, schimbarea instalațiilor electrice și termice, etc. și, mai ales, a destinației, respectiv din fabrica de scule în fabrica de sisteme de depozitare și birouri.

Astfel, în luna decembrie 2007, societatea a reevaluat terenuri, construcții, instalații tehnice, mașini, mobilier și aparatura birotică aflate în dotare, rezultând o diferență totală din reevaluare de .X. lei, din care .X. lei aferenta terenurilor și construcțiilor. Reevaluarea a fost efectuată de către SC .X. SRL, evaluator autorizat ANEVAR, evaluatorul folosind metoda costului de înlocuire net pentru determinarea valorii de piață având în vedere că nu se putea determina o piață activă pentru acele bunuri. Această rezerva a fost înregistrată în contul 1058 "*Rezerve din reevaluare*" (*echivalentul contului 105 Rezerve din reevaluare* conform Ordinului nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile din 17 noiembrie 2005 conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene - "Ordinul1752").

La începutul anului 2008, societatea a instrăinat o mare parte din imobilele deținute (terenurile și construcțiile) către SC .X. SRL, condițiile în care urma să se desfășoare operațiunea de vânzare-cumpărare au fost detaliate într-un antecontract încheiat la data de 13 decembrie 2007.

În urma verificării din anul 2009 societatea a formulat contestație împotriva deciziei de impunere emisă, iar prin Decizia 225/2010 Direcția generală de soluționare a contestațiilor a reconsiderat sumele cu care a fost reintregită baza impozabilă ca fiind de natură a influența baza impozabilă numai dacă se poate determina o modificare a destinației rezervei din reevaluare, și nu prin simpla instrăinare a imobilizărilor corporale, și a menționat că nu se poate stabili dacă pentru bunurile evaluate ar fi existat o piață activă.

Ca urmare a acestei decizii de soluționare a contestației s-a dispus reverificarea societății, avându-se în vedere considerentele reținute prin aceasta.

Contestatoarea susține că, la reverificarea societății, **organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile Deciziei nr.225/2010 și au emis acte administrative care cuprind aceleași argumente prezentate și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.10.2009, fiind copiate cuvânt cu cuvânt.**

Astfel, prin Decizia nr.225/2010 s-a menționat că:

-societatea avea dreptul de a reevalua imobilizările corporale în luna decembrie 2007 în conformitate cu art.108 alin.1 și art.109 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 coroborate cu prevederile art.8 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată. Singurul aspect ce nu este analizat de DGSC este acela referitor la metoda de evaluare, respectiv dacă s-au verificat toate condițiile existenței pieței active conform prevederilor art.110 alin.8 din OMFP nr.1752/2005 înainte de a se evalua conform metodei costului de înlocuire net.

- în ceea ce privește deductibilitatea rezervelor rezultate din reevaluare, DGSC a considerat aplicabile prevederile art.24 alin.15, teza a II-a din Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 71⁵ alin.2 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, care stabilește criteriile de determinare a valorii fiscale, astfel că societatea a procedat în mod corect la momentul vânzării terenurilor și construcțiilor, prin înregistrarea în contabilitate a pierderii din reevaluarea efectuată:

1058 Rezerve din reevaluare = 1065 Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve de reevaluare .X. lei

Caracterul deductibil al rezervei din reevaluare care reprezintă valoare neamortizată, pierdere, la momentul vânzării mijloacelor fixe, este stabilit în mod clar prin Decizia 225/2010, în același sens fiind și adresa .X./10.06.2010 a Direcției Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, la care se face referire în considerentele Deciziei nr.225/2010.

Prin Decizia 225 se analizează rezerva din reevaluare și din perspectiva posibilității societății de a schimba destinația acesteia, ulterior deducerii. Cu privire la caracterul impozabil al rezervelor care au fost anterior deduse, contestatoarea susține că în conformitate cu prevederile art.22 alin.5 din Codul Fiscal, DGSC a constatat că reducerea sau anularea unei rezerve care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile. Momentul în care aceste rezerve urmează a fi incluse în veniturile impozabile este stabilit de punctul 57¹ din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal și subliniază în mod expres că vânzarea activelor reevaluate nu reprezintă modificarea destinației.

Față de cele precizate contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat considerentele Deciziei nr.225/2010 și s-au limitat la a verifica din nou primele două aspecte, respectiv dreptul de a reevalua imobilizările corporale și caracterul deductibil al acestora, prin copierea de

pasaje intregi din Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.10.2009, pentru a sustine faptul ca imobiliarile corporale nu puteau fi reevaluate deoarece exista o intentie a societății de a le vinde.

Totodată contestatoarea susține că Dispozitia de masuri nu respecta considerentele Deciziei nr.225/2010 sau ale Deciziei nr..X./27.10.2010.

Dispozitia de masuri a fost desfiintata anterior prin Decizia .X./27.10.2010 a DGFP .X., plecand de la dispozitiile Deciziei 225/2010 stabilindu-se in sarcina organelor de inspecție fiscala obligatia de a verifica daca se poate considera că sunt indeplinite conditiile existentei unei piete active pentru bunurile reevaluate. Prin deciziile de solutionare a contestatiilor, s-a decis reverificarea conditiilor pietei active in cazul mijloacelor fixe reevaluate pentru a se identifica daca Raportul de evaluare s-a raportat in mod corect la metoda costului de inlocuire net pentru a reevalua bunurile.

Contestatoarea susține că fără a se efectua o analiză a existenței vreunei piețe active în raportul de inspecție fiscală neregăsindu-se nicio analiza a conditiilor prevazute de art.110 alin.8 din OMFP nr.1752/2005, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea ar fi trebuit sa mentină inregistrarea activelor la costul istoric, nemodificand astfel nici amortizarea aferenta.

Astfel, contestatoarea susține că nelegalitatea concluziilor organelor de inspecție fiscală ar trebui să atraga nulitatea Dispozitiei de masuri prin simplul fapt ca nu respecta considerentele celor doua decizii anterioare pe care ar fi trebuit sa le implementeze.

De asemenea, **contestatoarea susține că nu i se poate face o situație mai grea in propria cale de atac.**

Astfel, societatea susține că modul in care inspectorii fiscali au încălcat considerentele Deciziei nr.225/2010 conduce și la incalcarea dispozitiilor art.213 alin.3 Cod de procedură fiscală care stabilește ca *"Prin soluționare contestației nu se poate crea o situafie mai grea contestatorului in propria cale de atac"*.

Societatea arată că Decizia nr.225/2010 reprezinta un act administrativ-fiscal prin care autoritatea administrativa stabilește o anumita situatie de fapt și de drept, plecand de la constatarile organelor de inspecție fiscala. Fata de aceasta situatie, organele de inspectie fiscala insarcinate cu reverificarea nu pot crea o situatie mai grea, atât timp cât din Decizia nr.225/2010 reiese ca singurele aspecte pe care organele de inspecție fiscală ar trebui sa le verifice sunt cele legate de metoda utilizata pentru evaluare și destinatia rezervei, iar acestea argumenteaza ca societatea nu avea dreptul de a reevalua mijloacele fixe, indiferent de metoda sau de destinatia rezervei, consideram ca i s-a creat o situatie mai grea in propria cale de atac.

Referitor la cheltuielile cu activele cedate, contestatoarea arată că :

Avea dreptul legal de a reevalua imobilizările corporale și de a capitaliza valoarea neamortizată a celor înstrăinate, iar constatarea conform căreia reevaluarea nu era permisă întrucât nu au fost îndeplinite prevederile art.28 din OMFP nr.1752/2005 nu este legală întrucât imobilul a fost utilizat din anul 2005 pentru activitatea societății, îmbunătățirile aduse acestuia l-au transformat într-un imobil destinat construirii de sisteme de depozitare.

De asemenea, societatea susține că încheierea unui antecontract nu înlătură posibilitatea societății de a reevalua terenurile și construcțiile conform prevederilor art.8 alin.2 din OMFP nr.1752/2005, concluzia organelor de inspecție fiscală privind imposibilitatea evaluării fiind nelegală.

Avea dreptul de a deduce amortizarea calculată în funcție de valoarea reevaluată a bunurilor nevândute.

Astfel, contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că evaluarea nu putea fi efectuată prin metoda costului de înlocuire net pe considerentul că evaluatorul nu s-a raportat la o piață activă, întrucât metoda este recunoscută de standardele Internaționale pentru determinarea valorii de piață conform prevederilor art.8 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată. La reevaluare s-a ținut cont și de pct.31 din Standardul Internațional de Contabilitate 16 "imobilizări corporale" .

Contestatoarea susține că din raportul de reevaluare întocmit de evaluator, rezulta ca prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991 sunt respectate in totalitate, astfel:

- valoarea justa a mijloacelor fixe a fost stabilita pe baza unei evaluari;
- evaluarea a fost efectuata de evaluatori autorizati in conformitate cu dispozitiile aplicabile, respectiv SC .X. SRL acreditata de ANEVAR;
- evaluarea a fost efectuata cu aplicarea Standardelor Internationale de Evaluare IVS2 "*Baze de evaluare diferite de valoarea de pia tel*" și ale IAS 16, ambele considerand metoda costului de inlocuire net ca o metoda acceptabila pentru determinarea valorii de piata a proprietatii respective.

Avand in vedere ca valoarea justa a mijloacelor fixe la data de 31.12.2007 era superioara valorii inregistrate in contabilitate inainte de efectuarea reevaluării, incepand cu data de 01.01.2008, societatea a calculat amortizarea in raport de noua valoare justa inregistrata in contabilitate, rezultand o diferenta deductibila de 36.791 lei.

Pentru aceste considerente solicita organului de solutionare a contestatiei sa admita contestatia și sa dispuna anularea Dispozitiei de masuri emise de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X..

Referitor la cheltuielile cu serviciile de furnizare de personal, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat Contractul ca fiind contract de prestări servicii de management.

Astfel, susține că, pentru a putea beneficia de experiența acumulată de grupul de companii din care face parte, a încheiat contracte de servicii de furnizare de personal cu societăți din cadrul Grupului.

Interpretarea dată acestui contract de către organele de inspecție fiscală a fost aceea de contract de management, deoarece printre activitățile pe care unii dintre angajații care urmau să fie transferați în România urmau să le desfășoare, se puteau identifica și activități specifice de management. În baza acestei calificări, organele de inspecție fiscală au analizat dacă sunt îndeplinite condițiile legale pentru deducerea acestor cheltuieli concluzionând în sens negativ.

Societatea arată că această interpretare este nelegală întrucât contractul de punere la dispoziție de personal este un contract de prestări de servicii care reprezintă temeiul pentru prestarea muncii de către personalul pus la dispoziție. Faptul, că o parte din angajații astfel transferați efectuează și munca de management **nu schimbă calificarea contractului ca fiind contract de punere la dispoziție de personal, și nu de management.**

De asemenea, contestatoarea susține că, în materia relațiilor de muncă, acest tip de contract de furnizare de personal **este similar, în legislația românească, cu delegarea angajatului.** Deoarece în cazul de față angajatorul nu este o persoană juridică română, **nu se poate vorbi de o delegare efectuată pe baza Codului Muncii, însă institutia este similară din punctul de vedere al obligațiilor salariatului, respectiv** de a realiza norma de muncă sau, după caz, de a îndeplini atribuțiile care îi revin conform fișei postului. Prestarea efectivă a muncii se probează prin absența măsurilor cu caracter de sancțiune pentru neefectuarea muncii sau efectuarea defectuoasă a acesteia, a normei și/sau a atribuțiilor de muncă, avertisment, suspendarea contractului, reducerea salariului, încetarea contractului.

Societatea susține că avea obligația contractuală de a achita contravaloarea muncii prestate, respectiv costurile cu salariul, precum și alte costuri asociate sau cheltuieli suportate direct și în baza facturilor emise de către angajator, a înregistrat aceste cheltuieli ca fiind deductibile fiscal.

Societatea arată că prevederile art.11 alin. 2 din Codul Fiscal și ale punctului 41 din Normele Metodologice de aplicare ale Codului fiscal permit autorităților fiscale să ajusteze cheltuielile achitate unei persoane afiliate, însă numai în situația în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor, ori în cazul de față, facturile nu au fost emise în baza relației juridice ce guvernează forma de organizare ci a relației contractuale.

Totodată, societatea arată că aceste servicii au fost efectiv prestate de către .X. .X., .X. și.X. și, ca și în cazul tratamentului fiscal al delegării,

angajatorul avea obligația să factureze către persoana în favoarea căreia s-a desfașurat delegarea, costurile generate de această situație, în acestea încadrându-se salariile și celelalte cheltuieli aferente deplasărilor și întrucât reprezintă cheltuieli efectuate pentru plata unui furnizor de servicii destinate realizării de venituri impozabile, contestatoarea susține că aceste sume sunt deductibile fiscal.

În subsidiar, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au aplicat în mod corespunzător dispozițiile art.24 alin.4 și art.11 alin.2 din Codul Fiscal, deoarece, chiar dacă s-ar reține calificarea Contractului .X. ca fiind un contract de prestare servicii de management, deductibilitatea cheltuielilor rezultate din acesta reiese din analiza modului efectiv în care acesta a fost executat.

Regimul fiscal general al cheltuielilor de management este reglementat de art.21 alin.4 lit.m din Codul Fiscal, însă numai pentru acele cheltuieli cu serviciile de management pentru care nu sunt încheiate contracte. În situația în care se accepta recalificarea Contractului .X. ca fiind un contract de servicii de management, acest articol nu va putea fi considerat aplicabil.

Regimul fiscal special al cheltuielilor de management privește acea situație în care serviciile sunt prestate de către companii ce fac parte din același grup, iar art.11 alin.2 din Codul fiscal stabilește posibilitatea autorităților fiscale de a ajusta suma cheltuielilor astfel efectuate plecând de la o metodă de stabilire a pretului de piață al serviciului. Aceste metode sunt enumerate și detaliate de punctele 22 și următoarele din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, fiind stabilite pe baza liniilor directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică ("Liniile Directoare"3). Litera d) de la art.11 alin.2 din Codul Fiscal stabilește ca metoda de stabilire a pretului de piață poate fi orice metodă cuprinsă în Liniile Directoare.

Referitor la punctul 41 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal contestatoarea susține că acesta stabilește criteriile pe care trebuie să le ia în calcul organele de inspecție fiscală pentru a stabili condițiile în care aceste cheltuieli pot fi deduse, respectiv:

-cheltuielile efectuate nu au la bază relația juridică ce guvernează forma de organizare;

- societatea-mama furnizează în plus servicii persoanelor afiliate;
- în prețul serviciilor prestate se iau în calcul și costurile administrative;
- serviciile sunt prestate în fapt.

Contestatoarea precizează că plecând de la aceste considerente, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze modul efectiv în care s-au prestat aceste servicii, iar în ceea ce privește relația juridică care stă la baza cheltuielilor efectuate, ar fi trebuit să considere faptul că aceste servicii nu sunt destinate realizării de activități în interesul societății-mama, așa cum

reiese din art.2 din Contractul .X., obiectul activitatii pe care personalul transferat urma sa-l desfașoare este orientat exclusiv catre realizarea de venituri de catre societate. Activitatea desfașurata de catre personalul transferat reprezinta servicii suplimentare pe care angajatii societatii - mamă le prestau pentru societate.

Astfel, societatea arată că, constatările organelor de inspecție fiscală conform carora stipularea in Contractul .X. a faptului ca societatea urmarește obiectivele corporatiei nu este de natură să demonstreze lipsa caracterului independent al activitatilor realizate in Romania pentru dezvoltarea societății de catre personalul societatii - mama.

Societatea susține că pretul acestor servicii este stabilit de art. 4 din Contractul .X., articol care prevede modul in care se vor acoperi aceste servicii din punctul de vedere al costurilor, prin clauza 4.5 stabilindu-se expres " *o marja de 1% pentru costurile administrative implicate de sumele facturate conform art. 4.1 ...*"

Ca un element accesoriu, in ceea ce privește decalajul intre inregistrarea in contabilitate a sumei de .X. lei care s-a facut la data de 31.12.2007 și data emiterii facturii care a fost 31.10.2008, societatea a inregistrat și a dedus suma de .X. lei in anul 2007 intrucat era o cheltuiala aferenta realizarii veniturilor din acea perioada fiscala, exista un contract cu o suma certa și exista certitudinea și dovada prestarii serviciului, cu respectarea obligatiilor legale de la art.16,19 și 21 din Codul fiscal.

Chiar daca organele de inspecție fiscală ar califica contractul ca fiind contract de servicii de management, analiza prestării efective și realitatii preturilor achitate ar trebui sa fie realizata in concordanta cu prevederile cuprinse in Liniile Directoare. In ceea ce privește prestarea de servicii, societatea susține că acestea cuprind, la art.VII - *Consideratii Speciale referitoare la Serviciile Intra-Grup*, urmatoarele reguli de baza:

(i) Pentru determinarea realitatii prestarii serviciului, trebuie verificat daca o societate independenta, neafiliata, ar fi fost dispusa sa plateasca pentru efectuarea acestor activitati, fie un angajat, fie un subcontractor. (Paragraful 7.6 din Liniile Directoare). Din cuprinsul documentelor prezentate și datelor transmise reiese ca societatea nu ar fi putut desfașura nicio activitate fara aportul rezultatului activitatilor prestate in special de .X. .X., dar și de celelalte două persoane fizice, chiar daca societatea a angajat și alte persoane pentru a indeplini activitati similare, plus valoarea experientei personalului transferat a contribuit decisiv la implementarea și dezvoltarea .X. in Romania.

(ii) Pentru determinarea prestării efective și realitatii pretului achitat, contestatoarea susține că Liniile Directoare prevad o serie intrega de metode de determinare a pretului real, toate plecand de la costurile reale pe care le-ar avea o societate independenta in situatii similare.

Societatea arată că, deși organele de inspecție fiscală considera

Contractul .X. ca fiind un contract de servicii de management intragrup, în raportul de inspecție fiscală nu se regăsesc constatări cu privire la prestarea efectivă a acestor servicii, nu s-au analizat aceste aspecte, neindicandu-se vreo metoda de ajustare a cheltuielilor care sa-i fi determinat sa elimine complet aceste cheltuieli. Aceasta abordare superficiala a condus la concluzii nelegale, deoarece realitatea prestarii acestor activitati nu poate fi tagaduita, iar efectivitatea costurilor determinate de aceasta nu poate fi inlaturata, prin utilizarea metodelor de ajustare cuprinse in Liniile Directoare.

Referitor la cheltuielile aferente executării Contractului .X., contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2006 societatea a înregistrat sume de natura cheltuielilor de cazare hoteliera, precum și alte cheltuieli conexe (taxa hoteliera, cheltuieli de intretinere spatiu de cazare) in valoare de .X. lei, in beneficiul persoanei fizice .X. .X. care nu detine calitatea de administrator sau de salariat, fiind delegat al SC .X. .X. LTD.

Contestatoarea susține că organele de inspectie fiscală s-au limitat la verificarea calitatii de salariat sau de administrator a persoanei .X. .X. și nu au aplicat prevederile exprese ale punctului 27 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal care stabilesc ca *“persoanele fizice asimilate salariatilor cuprind și: [...]*

b) persoanele fizice rezidente sau nerezidente detașate, potrivit legii, in situatia in care contribuabilul suporta drepturile cuvenite acestora.”

Societatea susține că persoana fizică .X. și-a desfașurat activitatea in cadrul societății indeplinind atributiile unui manager de productie, asigurand prin activitatea realizata inceperea activitatii de producție la fabrica din Rașnov.

Contractul .X. prevede la art.5 ca *“onorariul pe care beneficiarul il datoreaza prestatorului pentru serviciile sale este: “Toate costurile aferente ce tin de reședinta (șederea temporara in Romania) a reprezentantului desemnat de prestator”*, astfel că, întrucât societatea suporta drepturile legale cuvenite, persoana fizică .X. este asimilată unui salariat conform prevederilor punctului 27 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Prin urmare, contestatoarea susține că întrucât suporta drepturile legale cuvenite, persoana fizică .X. este asimilată unui salariat conform prevederilor punctului 27 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, astfel că pentru motivele prezentate solicita admiterea contestatiei.

Prin adresele nr..X./26.04.2011, nr..X./05.05.2011 și nr..X./24.05.2011 societatea prezintă în susținerea contestației o serie de documente cum sunt balanța de verificare la trim.I 2011, fișele conturilor 105 „Rezerve din reevaluare” și 1065 ”Rezerve”, precum și adresa

nr..X./12.04.2011 a Direcției generale juridice din Ministerul Finanțelor Publice dată ca răspuns la adresa societății nr..X./17.02.2011.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-BV .X./31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./31.01.2011, astfel:

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că **în cursul anului 2006**, societatea a înregistrat în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” **sume reprezentand cheltuieli cu cazarea, precum si alte cheltuieli conexe: taxa hotelieră, cheltuieli de întreținere spațiu cazare, în valoare de .X. lei**, consemnate în factura nr.X/29.07.2006, respectiv factura nr..X./26.08.2006, beneficiarul acestor servicii fiind persoana fizică .X. .X., in calitate de delegat din partea SC .X. .X. .X. LTD din Marea Britanie, persoana ce nu are calitatea de administrator sau de salariat al SC .X. .X. .X. SRL Romania.

Pentru cheltuielile cu transportul si cazarea in valoare totala de .X. lei, suportate in favoarea unor persoane nesalariate sau care nu detin calitatea de administrator al societatii verificate, s-a constatat că au fost incalcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, pentru anul 2006 a fost recalculată pierderea de recuperat in anii urmatori, de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

2. **Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2007**, societatea a înregistrat in evidentele contabile contravaloarea facturii nr..X./31.10.2008 emisă de furnizorul .X. .X. .X. X X, in valoare de X GBP, cu un echivalent in lei la data de 31.12.2007 în sumă de .X. lei și TVA in valoare de .X. lei, reprezentand **servicii de management pentru perioada martie 2007 - decembrie 2007, inclusiv, prestate de catre .X. .X. si de .X..**

Societatea a înregistrat in contabilitate si a dedus la calculul profitului impozabil suma de .X. lei la data de 31.12.2007, in conditiile in care factura care consemneaza serviciile a fost emisă de furnizor la data de 31.10.2008 si a fost receptionata de societate la data de 10.11.2008.

Din Anexa nr.1 la acordul de furnizare de personal din data de 25.03.2007, au rezultat urmatoarele :

- cheltuielile pentru anul 2007 (perioada 25 martie 2007 - decembrie 2007) sunt in valoare de X si acopera toate cheltuielile legate de

salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de cazare, inchirierea proprietatii si alte cheltuieli pentru .X. .X., manager general la SC .X. X SRL.

- cheltuielile pentru anul 2007 (perioada 25 martie 2007 - decembrie 2007) sunt in valoare de X GBP si reprezinta 50 % din cheltuielile totale care acopera toate cheltuielile legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de deplasare, inchirierea proprietatii si alte cheltuieli legate de .X., director de vanzari pentru sudul Europei al grupului .X. X, Marea Britanie.

Totodata, s-a constatat că în acest document se mai mentioneaza ca suma de natura cheltuielilor facturate pentru .X. este in legatura cu perioada petrecuta in Romania sau cu perioada petrecuta in Europa pentru SC .X. X SRL.

Ca urmare, **s-a constatat că suma de .X. lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal** intrucat la data inregistrarii in evidentele contabile societatea nu detinea document justificativ, asa cum prevede art.6 alin.1 si 2 din Legea contabilitații nr.82/1991, republicata, **documentul justificativ in care sunt consemnate aceste cheltuieli fiind emis la o data ulterioara, respectiv 31.10.2008;**

Ca urmare a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2007 în sumă de X lei la suma de X lei și a fost recalculata pierderea de recuperat în anii următori la suma de X lei (X lei + .X. lei – .X. lei).

De asemenea, **s-a constatat că în anul 2008, societatea a inregistrat in contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terti" cheltuieli cu serviciile prestate de .X. .X. .X. X din Marea Britanie, reprezentand servicii de management, astfel:**

- factura nr.X31.10.2008, in valoare de X GBP, cu un echivalent in lei inregistrat in contabilitate de **X lei** si TVA aferenta in valoare de X lei, reprezentand servicii de management pentru perioada ianuarie 2008 - martie 2008, prestate, atat de .X. .X., cat si de .X., in valoare de 1000 GBP/luna, justificate de societate prin Anexa nr 2 la acordul de furnizare de personal din data de 25.03.2007.

Conform acordului partile au decis urmatoarele :

- cheltuielile pentru anul 2008 (perioada ianuarie 2008- martie 2008) sunt in valoare de X GBP si acopera toate cheltuielile legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de deplasare, inchirierea proprietatii si alte cheltuieli pentru .X. .X., manager general la SC .X. SISTEME DE DEPOZITARE (actuala S.C. .X. .X. .X. SRL).

- cheltuielile pentru anul 2008 (ianuarie 2008 -martie 2008) sunt in valoare de X GBP si reprezinta 50 % din cheltuielile totale legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de delegare, inchirierea proprietatii si alte cheltuieli legate de .X., director de vanzari pentru sudul Europei al grupului .X. X.

In acest document se mentioneaza ca sumele de natura cheltuielilor facturate pentru .X. sunt in legatura cu perioada petrecuta in Romania sau cu perioada petrecuta in Europa pentru SC .X. SISTEME DE DEPOZITARE (actuala S.C. .X. .X. SRL), astfel:

- factura nr. X/31.10.2008, in valoare de X GBP, cu un echivalent in lei inregistrat in contabilitate de **X lei** si TVA aferenta in valoare de X lei, emisă pentru servicii de management pentru perioada aprilie 2008 - septembrie 2008, prestate de .X. .X., servicii in valoare de X GBP/luna , justificate prin Anexa nr 3 la acordul de furnizare de personal din data de 25.03.2007.

Conform acordului mentionat, partile au decis urmatoarele :

- cheltuielile pentru anul 2008 (perioada aprilie 2008- decembrie 2008) sunt in valoare de X GBP si acopera toate cheltuielile legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de deplasare, inchirierea proprietatii si alte cheltuieli pentru .X. .X., manager general la SC SISTEME DE DEPOZITARE.

- cheltuielile pentru anul 2008 (aprilie 2008 -decembrie 2008) sunt in valoare de X GBP si reprezinta 75 % din cheltuielile totale legate acopera toate cheltuielile legate de salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de deplasare, inchirierea proprietatii si alte cheltuieli legate de.X., director de vanzari pentru sudul Europei al grupului .X. X.

Totodata, in acest document se precizează ca suma de natura cheltuielilor facturate pentru.X. este in legatura cu perioada petrecuta in Romania sau cu perioada petrecuta in Europa pentru SC .X. SISTEME DE DEPOZITARE SRL .

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in factura nr.X/31.10.2008 a fost cuprinsa perioada aprilie 2008-septembrie 2008 pentru cheltuielile facturate legate de .X. .X., diferenta aferenta perioadei octombrie 2008- decembrie 2008, pentru sumele facturate legate de serviciile prestate de .X. .X., fiind cuprinsa in factura nr.X./31.12.2008, astfel:

- factura nr. X./31.12.2008, in valoare de X GBP, cu un echivalent in lei inregistrat in contabilitate de **X lei** si TVA aferenta in valoare de X lei, din cuprinsul acestei facturi rezultand ca societatii i s-au facturat servicii de management pentru perioada octombrie 2008 - decembrie 2008 (7500 GBP/luna), pentru cheltuielile facturate legate de .X. .X. (salarii, beneficii, taxe, cheltuieli de protocol si de deplasare, inchirierea proprietatii si alte cheltuieli), fapt ce rezultă din Anexa nr 3 la acordul de furnizare de personal din data de 25.03.2007 atasata la factura.

În Anexa nr.3 la contract se face referire si la cheltuieli pentru perioada aprilie 2008-decembrie 2008 in valoare de X GBP reprezentand 75 % din cheltuielile de natura salariilor, beneficiilor, taxelor, cheltuieli de protocol si de deplasare, chirie proprietati si alte cheltuieli pentru.X., director de vanzari pentru Europa de sud al grupului X. Pentru aceste servicii in valoare de X GBP a fost emisa factura nr.X/30.01.2009, in valoare de X lei,

ce nu a fost înregistrată pe cheltuielile societății, ci a fost evidențiată în contabilitatea societății în contul 473.2" Decontări din operațiuni în curs de clarificare".

Facturile menționate au fost emise de furnizorul .X. .X. .X. X cu sediul în .X., iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi a fost înregistrată în evidențele contabile prin autolichidare fiind preluată atât în jurnalele de cumpărări, cât și în jurnalele de vânzări, prin articolul contabil : 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată"

Perioadele fiscale respective au fost supuse inspecțiilor fiscale parțiale în scopul soluționării deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare.

Din analizarea documentelor prezentate și a informațiilor furnizate prin răspunsul la nota explicativă solicitată anterior, au rezultat următoarele aspecte :

Pentru cheltuielile cu serviciile de management aferente anului 2008 în valoare totală de X lei, organele de inspecție fiscală au constatat că **societatea nu a justificat ca aceste cheltuieli ar fi fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal**, conform prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.11 alin (2) din Codul fiscal.

Societatea a înregistrat pe cheltuielile proprii și a dedus la calculul profitului impozabil, atât în anul 2007 cât și în anul 2008, sume aferente unor servicii de transfer de personal, consemnate în facturi emise de către persoane afiliate sau de către persoane făcând parte din același grup cu societatea verificată. Pe facturile astfel emise au fost menționate explicit ca aceste sume facturate au natura unor cheltuieli de management, baza contractuală a emiterii acestora fiind Contractul de furnizare de personal din data de 26.03.2007 și actele adiționale aferente acestuia .

Prin răspunsul furnizat la nota explicativă solicitată la verificarea anterioară și anexată la prezentul raport de inspecție fiscală societatea a precizat că simplul fapt al prezentării de documente din care rezultă ca partile contractante au decis plata de către SC .X. .X. .X. .X. SRL a contravalorii muncii prestate reprezentând costuri cu salarii și alte beneficii ale angajatului transferat, precum și alte costuri asociate, reprezintă proba prestării efective a serviciilor astfel facturate și a faptului că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile de către SC .X. .X. .X. .X. SRL, România.

De asemenea, s-a constatat că pentru prestarea anumitor activități care sunt menționate în contractul de servicii de furnizare de personal încheiat la data de 25.03.2007, au fost încheiate contracte individuale de muncă cu persoane fizice române, care figurează pe statele de plată ale societății. Din analizarea fișelor postului pentru salariații care au ca

sarcina de serviciu prestarea unor activitati care se regasesc si printre activitatile cuprinse in contractul mai sus mentionat, s-a constatat ca societatea a incheiat contracte individuale de munca cu persoanele, X, in calitate de manager marketing, X, in calitate de manager de resurse umane, X, in calitate de manager financiar, X, in calitate de manager responsabil cu calitatea productiei, X, in calitate de mecanic sef, X, in calitate de manager de productie și X, in calitate de sef department buget-costuri, care aveau înscrise în fișa postului aceleași servicii.

S-a constatat că societatea nu a prezentat niciun alt document justificativ, întocmit conform prevederilor O.M.F.P nr 1850/2004, respectiv al prevederilor O.M.E.F. nr.3512/2008, care sa ateste prestarea serviciilor facturate.

Avand in vedere cele de mai sus, in temeiul prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare, coroborat cu pct.41 din aceleași norme organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu serviciile de management facturate de catre .X. .X. .X. X din Marea Britanie nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent activitatii desfasurate de catre SC .X. .X. .X. SRL, Romania, urmând fi deduse, cu respectarea prevederilor legislatiei aferente aflate in vigoare, prin intermediul societatii mama, la nivel central sau regional, dupa caz, intrucat, din documentele prezentate si explicatiile furnizate nu rezulta ca societatea se incadreaza in exceptiile prevazute la pct.41 din HG nr.44/2004 pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile din punct de vedere fiscal in Romania.

De asemenea, **pentru anul 2009, s-a constatat că societatea a inregistrat, in evidentele contabile si evidentele fiscale, contravaloarea facturii nr.X/29.05.2009, emisa de catre furnizorul .X. .X. .X. LIMITED, Marea Britanie, factura in valoare de X GBP cu un echivalent in lei a cheltuielilor de X lei .**

Din factura rezulta ca societatii verificate i s-au facturat servicii de furnizare de personal in conformitate cu acordul datat cu 25 Martie 2007, structura pe intervale de timp a acestor servicii fiind, conform mentiunilor inscrise in factura nr.20.583/29.05.2009, urmatoarele :

- X GBP servicii de natura mentionata prestate pentru perioada ianuarie 2009-aprilie 2009.
- X GBP, servicii de aceeasi natura prestate pentru perioada lunii mai 2009.

Societatea nu a justificat ca aceste cheltuieli au fost facturate de catre persoana afiliata .X. .X. .X. LIMITED din Marea Britanie pentru un serviciu distinct de serviciile care sunt facturate in cadrul grupului .X. .X. GROUP ca parte componenta a politicilor sau reglementarilor

interne ale grupului, drept pentru care, având în vedere și faptul că, în conformitate cu prevederile preambulului din Contractul de furnizare de personal din data de 25.03.2007 societatea verificată urmărește, prin activitatea proprie, realizarea obiectivelor corporativei de a furniza produse eficiente la preturi accesibile, obiective care sunt urmărite de toate entitățile din cadrul grupului și, întrucât societatea nu a inclus aceste sume suportate pe cheltuieli deductibile fiscal în pretul bunurilor livrate, s-a constatat că nu sunt probate condițiile menționate în mod expres la pct. 41 lit.a) din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, punct dat în aplicarea prevederilor art.11 alin. (2) pentru că aceste cheltuieli să nu fie încadrate în regula generală de deductibilitate a acestora, la nivel central sau regional, prin intermediul societății mama.

Totodată, s-a constatat că pentru sumele facturate de către persoanele afiliate cu titlu de cheltuieli de management în anii 2008 și 2009, atât din contractul de furnizare de personal prezentat, cât și din rapoartele de servicii puse la dispoziție, nu se poate acorda deductibilitate fiscală avându-se în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, s-a constatat că societatea avea obligația de a include în rezultatul fiscal al anului 2009 suma de X lei reprezentând serviciile cu management, facturate de .X. .X. .X. LIMITED din Marea Britanie, ce reprezintă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 societatea a înregistrat operațiunea de reevaluare a imobilizărilor corporale.

S-a constatat că la data de 31.12.2007 societatea a înregistrat în conturile de capitaluri proprii, rezultatele reevaluării a imobilizărilor corporale, pe baza Raportului de evaluare nr.X încheiat de către S.C. .X. SRL, X, astfel:

211, 212, 213, 214 (conturi de imobilizări) = 1058 "*Rezerve din reevaluare*", cu suma totală de X lei, reprezentând creșterea valorii de intrare prin reevaluare conform raportului de evaluare întocmit și a anexelor sale;

1058 "*Rezerve din reevaluare*" = 2812, 2813, 2814 cu amortizarea aferentă imobilizărilor reevaluate, recalculată în funcție de indicii aplicați pentru reevaluare, în suma totală de X lei.

Potrivit Cap.3 "*Evaluarea mijloacelor fixe*" din Raportul de evaluare nr.28.011 la determinarea valorii juste pentru imobilizările reevaluate au fost utilizate prevederile Standardului internațional de evaluare IVS 2 "*Baze de evaluare diferite de valoarea de piață*" pentru proprietăți specializate și cu piața limitată, ca urmare a acestei acțiuni de reevaluare fiind determinat costul de înlocuire net pentru activele supuse reevaluării.

Conform documentelor prezentate de societate, pentru activele de natura terenurilor si a constructiilor, care au fost reevaluate la data de 13.12.2007, a fost incheiat antecontractul de vanzare-cumparare intre S.C. .X. SISTEME DE DEPOZITARE SRL (actuala S.C. .X. .X. SRL), in calitate de promitent vanzator, S.C. .X. SRL, in calitate de promitent cumparator si societatea .X. .X. .X. LIMITED, cu sediul social in Marea Britanie, in calitate de fidejutor si pentru care a fost emisa factura de avans nr.X/13.12.2007, in valoare de X euro, cu un echivalent in lei de X lei.

La art 4.1 din antecontractul de vanzare-cumparare, data de 09.01.2008 este prevazuta ca data de transfer al proprietatii prin vanzare. Ulterior, activele astfel reevaluate au fost vandute societatii .X. SRL .X., in baza contractului de vanzare-cumparare FN din data de 09.01.2008, fiind emisa factura nr.X/31.01.2008 in valoare egala cu valoarea avansului facturat, care a fost regularizat integral in cuprinsul acestei facturi, restul de plata al cumparatorului fiind, pe cale de consecinta, zero.

Astfel, s-a constatat că la data de 31.12.2007, societatea .X. .X. .X. SRL, intentiona sa instraineze prin vanzare, catre societatea .X. SRL, activele de natura terenurilor si a constructiilor care au fost reevaluate, vanzare care s-a si materializat la data de 09.01.2008. Societatea a inregistrat in contabilitate, la data de 31.01.2008, vanzarea terenurilor si a constructiilor catre S.C. .X. SRL, X, astfel :

461 "Debitori diversi "= 7583 "Venituri din cedarea activelor", cu suma de X lei.

6583 "Cheltuieli privind activele cedate" = 211 "Terenuri", cu suma de X lei și

% = 212 "Constructii", cu suma de X lei.

6583 "Cheltuieli privind activele cedate", cu suma de X lei.

2812 "Amortizarea constructiilor ", cu suma de X lei.

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 de .X. lei, reprezentand diferenta dintre valoarea reevaluată din care s-a dedus amortizarea recalculata si costul istoric al activelor imobilizate vandute.

Societatea a utilizat contul 1058 "*Rezerve din reevaluare*" dispuse prin acte normative, cont prevazut in planul de conturi aprobat prin O. M.F.P. nr. 94/2001, a carui functiune contabila a incetat incepand cu data de 01.01.2006 - data intrarii in vigoare a reglementarilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin O. M.F .P. nr.1752/2005, astfel dupa cum a fost modificat prin O.M.E.F. nr.2374/2007- de la aceasta data rezervele din reevaluare fiind recunoscute in contul 105 "*Rezerve din reevaluare*".

În vederea determinării tratamentului contabil și fiscal al cheltuielilor efectuate cu vânzarea și scoaterea din activ a terenurilor și construcțiilor vândute către S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele reglementări:

OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, astfel după cum a fost modificat prin OMFP nr.2374/2007, respectiv pct.28 -" *Activele imobilizate cuprind acele active destinate utilizării pe baza continuă, în scopul desfasurării activităților entității.*"

Subsecțiunea 7.2.5.1., pct.108 alin.(1)- Reguli de evaluare alternativă pentru imobilizările corporale și Subsecțiunea 7.2.5.1., pct.110 alin.(7), (8) și (9)- Reguli de evaluare alternativă pentru imobilizările corporale.

Art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct.87 și pct.28 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările ulterioare.

Față de prevederile legale organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să țină seama la înregistrarea în contabilitate a acestor active la costul istoric, până la ieșirea acestora din patrimoniu prin vânzare și să determine rezultatul din vânzare în funcție de costul istoric al acestora și nu de valoarea lor reevaluată, acest rezultat din vânzare urmand a fi luat în calcul la determinarea rezultatului fiscal, atât pentru trim.I 2008, cât și pentru întregul exercițiul financiar 2008.

Având în vedere că activele de natură terenurilor și a construcțiilor aveau la data de 31.12.2007, natura unor active pregătite pentru vânzare precum și prevederile reglementărilor contabile menționate mai sus, (neindeplinirea condiției de utilizare pe o bază continuă) SC .X. .X. .X. SRL a procedat în mod eronat la determinarea și înregistrarea în contabilitate a rezervelor din reevaluare pentru activele destinate vânzării.

Ca urmare, s-a constatat că suma de .X. lei înregistrată în contul 6583 "*cheltuieli privind activele cedate*" în luna ianuarie 2008 reprezintă cheltuiala nedeductibilă fiscal la calcul profitului impozabil aferent anului 2008.

Pentru obligația de plată stabilită suplimentar reprezentând impozit pe profit în suma de .X. lei [(X lei, cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar pentru anul 2008 - X lei pierdere fiscală reportată din exercițiile precedente, recalculată de către organele de inspecție fiscală - X lei pierdere fiscală la nivel de an stabilită de societate)] x 16/100, s-au stabilit majorări de întârziere în suma de .X. lei, calculate asupra soldului obligației suplimentare de la nivelul fiecărui trimestru, până la data de 29.10.2009, inclusiv.

4. S-a constatat că în anul 2009, societatea a dedus la calculul profitului impozabil, amortizarea activelor imobilizate reevaluate la data de 31.12.2007 (activele ramase in patrimoniul societatii dupa vanzarea terenurilor si a cladirilor catre SC .X. SRL), care au fost inregistrate in contabilitatea societatii, la data mentionata, la valoarea reevaluată, valoare care potrivit Raportului de evaluare nr.X nu au fost determinate prin raportare la o piata activa. S-a constatat că societatea trebuia sa mentina inregistrarea in contabilitatea proprie a acestor active la valoarea determinata in functie de costul istoric (aceste active nefiind supuse, de cand figureaza in patrimoniul societatii, reevaluarii prin actiuni anterioare de reevaluare) si sa calculeze si sa deduca amortizarea in functie de costul istoric.

Ca urmare, **societatea avea obligatia de a include ca si cheltuiala nedeductibila la determinarea rezultatului fiscal al anului 2009 a sumei de X lei**, aferenta perioadei ianuarie 2009-aprilie 2009, reprezentand cheltuielile cu diferenta de amortizare (amortizare calculata la valorile reevaluate prin aplicarea metodei costului de inlocuire - amortizarea in functie de costurile istorice) pentru mijloacelor fixe reevaluate, care au fost deduse din rezultatul fiscal al exercitiului, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, intrucat sunt determinate prin nerespectarea regulilor contabile referitoare la inregistrarea in contabilitate a mijloacelor fixe reevaluate.

Măsura a fost dispusă în temeiul prevederilor art.24 alin.15 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.71⁵ din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe profit in suma de .X. lei si majorări de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de .X. lei

1) În ceea ce privește suma de X lei (.X. lei + 110.283 lei), cauza supusă soluționării este dacă Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunța cu privire la cheltuielile cu diferenta rezultata din reevaluarea imobilizărilor corporale ce au facut obiectul contractului de vanzare-cumparare incheiat cu SC .X. SRL și cu privire la cheltuielile cu diferența dintre amortizarea aferentă imobilizărilor reevaluate și amortizarea la costul istoric al acestor active in conditiile in care la reverificare organele de

inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile Deciziei nr.225/27.10.2010 emisă în soluționarea contestației.

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 articolele contabile:

211, 212, 213, 214 = 1058 "rezerve din reevaluare" .X. lei
(conturi de imobilizari)

1058 "rezerve din reevaluare" = 2812, 2813, 2814 X lei
(amortizare)

Reevaluarea imobilizărilor corporale conform Raportului de evaluare nr.X incheiat de SC .X. SRL, evaluator autorizat, s-a efectuat folosind metodologia prevazuta in HG nr.1553/2003 cu respectarea Standardelor Internationale de Evaluare, care, incepand cu data de 01.01.2004, sunt obligatorii pentru membrii ANEVAR.

La data de 13.12.2007 a fost incheiat antecontractul de vanzare-cumparare intre **SC .X. .X. .X. SRL**, in calitate de promitent vanzator, SC .X. SRL, in calitate de promitent cumparator si SC .X. .X. .X. LIMITED, in calitate de fidejutor, obiectul antecontractului fiind activele care au fost reevaluate, iar data transferului prin vanzare precizat la art.4.1 din antecontract este de 09.01.2008.

In baza acestui antecontract a fost emisa factura de avans nr.10172/13.12.2007, in valoare de X euro, echivalent X lei.

Ulterior, in baza contractului de vanzare-cumparare fara numar din data de 09.01.2008 au fost vandute activele reevaluate către SC .X. SRL pentru care, la data de 31.01.2008, s-a emis factura nr.X in valoare egala cu valoarea avansului facturat, operatiune regularizata integral, restul de plata fiind zero.

La data de 31.01.2008 societatea verificata a inregistrat notele contabile aferente vanzarii activelor reevaluate si capitalizarea diferentelor din reevaluarea terenului si a constructiilor vandute, astfel:

461 "*debitori diversi* " = 7583 "*venituri din cedarea activelor*"
X lei

6583 "*cheltuieli privind* = 211 "*terenuri*"
activele cedate"
X lei

% =212" *constructii* X lei "

6583 "cheltuieli privind activele cdate"	X lei
2812 " Amortizarea constructiilor"	X lei

precum și articolul contabil:

1058 "rezerve din reevaluare" = 1065 "rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve de reevaluare "	.X. lei
---	----------------

În urma verificării efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.12.2007 societatea avea intentia ferma de vanzare a activelor care au fost reevaluate, iar acestea nu mai indeplinesc conditia de utilizare pe baza continua, valoarea de intrare a acestora urmand a fi recuperata, nu prin utilizare in continuare in cadrul activitatii de exploatare a societatii, ci prin vanzare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prin capitalizarea rezervelor din reevaluare în sumă de .X. lei societatea a diminuat baza de impozitare a profitului cu aceeași sumă începând cu trim.I 2008 și pe întreg anul 2008 astfel că, au procedat la includerea în rezultatul fiscal a acestei sume care are natura unei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

De asemenea, nu au acceptat la deducere suma de X lei reprezentând cheltuieli cu diferența de amortizare calculată la valorile reevaluate ale activelor (costuri de înlocuire – amortizare calculată în funcție de costurile istorice).

Prin Decizia nr.225/27.10.2010 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.1X/29.10.2009 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr.X/29.10.2009, s-a desființat decizia de impunere contestată urmând ca organele de inspectie fiscală să reanalizeze evaluarea mijloacelor fixe și tratamentul fiscal ce trebuie aplicat diferenței din reevaluare în funcție de situația de fapt ce va fi constatată conform celor precizate în decizia de soluționare, prevederile legale incidente și argumentele prezentate de contestatoare.

Ca urmare a reverificării, s-a constatat că "societatea trebuia să mențină înregistrarea în contabilitate a acestor active la costul istoric, până la ieșirea acestora prin vânzare și să determine rezultatul din vânzare în funcție de costul istoric al acestora și nu de valoarea lor reevaluată" astfel că, potrivit

prevederilor pct.28, pct.87, pct.108 alin.1, pct.110 alin.7, 8 și 9 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și ale art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 din HG nr.44/2004 s-a constatat că *“suma de .X. lei, înregistrată în contul 6583”Cheltuieli cu activele cedate” în luna ianuarie 2008 reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal la calcul profitului impozabil aferent anului 2008”*.

De asemenea, **pentru activele reevaluate organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuieli cu diferența de amortizare în sumă de X lei** (X lei total cheltuieli nedeductibile pe anul 2008 – .X. lei cheltuieli cu activele cedate pe anul 2008 – X cheltuieli cu servicii de management pe anul 2008) pe motiv că societatea trebuia sa mentina inregistrarea acestor active la valoarea determinata in functie de costul istoric, iar amortizarea se stabilea la acest cost și nu la valoarea reevaluată.

În ceea ce privește cheltuielile cu activele cedate SC .X. .X. .X. SRL sustine ca avea dreptul de a efectua reevaluarea imobilizărilor în luna decembrie 2007 conform prevederilor pct.108 alin.1 și pct.109 alin.1 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene coroborate cu art.8 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea susține că a procedat în mod corect la momentul vânzării imobilizărilor corporale înregistrând în contabilitate pierderea din reevaluarea efectuată, iar caracterul deductibil al rezervei din reevaluare care reprezintă valoare neamortizată, respectiv pierdere, este stabilit în mod clar prin Decizia nr.225/2010 și prin adresa nr..X.710.06.2010 a Direcției Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Totodată, contestatoarea arată că, deși prin Decizia nr.225/2010 s-a reținut că organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă s-a modificat destinația rezervei, la reverificarea efectuată nu au fost respectate dispozițiile Deciziei nr.225/2010, organele de inspecție fiscală neanalizând acest aspect.

Societatea arată și faptul că i s-a creat o situația mai grea în sensul că potrivit Deciziei nr.225/2010 organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze metoda utilizată pentru evaluare și destinația rezervei, iar acestea au stabilit că indiferent de metoda utilizată la evaluare sau de destinația rezervei societatea nu avea dreptul de a reevalua imobilizările corporale.

De asemenea, **societatea contesta masura stabilita de organele de inspectie fiscala prin care nu se recunoaste dreptul societatii de a deduce la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea**

aferenta immobilizărilor reevaluate, susținând că are drept de deducere a acestor cheltuieli întrucât a calculat amortizarea la valoarea justă determinată pe baza reevaluării efectuate de către un evaluator autorizat prin metoda costului de înlocuire net .

In drept, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(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.**”*

Conform prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Exemple de elemente similare veniturilor:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;

- rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor art.22 alin. (5) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale citate profitul impozabil aferent unei perioade fiscale se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, din orice sursa, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, iar rezervele din reevaluare reprezintă elemente asimilate veniturilor.

La art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*“(5) **Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau***

oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.”

In conformitate cu prevederile pct.57¹ al Titlului II *Impozit pe profit* din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“În aplicarea prevederilor art.22 alin.(5), corelate cu dispozițiile art.19 din Codul fiscal, **surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.[...]**”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că reducerea sau anularea rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, iar surplusul din reevaluare care a fost anterior deductibil evidențiat în contul „Rezultatul reportat” sau în contul „Alte rezerve” se impozitează la momentul modificării destinației rezervei și pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Totodată, conform prevederilor art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. **Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.**”*

La pct.71⁵ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31

decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării.

În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectuează reevaluări care determină o descreștere a valorii acestora se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale. În valoarea de intrare fiscală se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Potrivit prevederilor legale de mai sus pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă, iar câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

Din situația de fapt constatată reiese că în luna decembrie 2007 societatea a reevaluat terenul și imobilizările corporale de pe acesta constând în construcții, instalații tehnice, mijloace de transport și mobilier, aparatură birotică, echipament de protecție și alte active corporale, prin evaluator autorizat SC .X. SRL, fiind întocmit Raportul de evaluare nr.28011 din luna ianuarie 2008. Din raportul de evaluare menționat reiese că evaluarea s-a efectuat în scopul corelării cu utilitatea și valoarea de piață a imobilizărilor, iar rezultatul reevaluării urmează a fi cuprins în situațiile financiare ale societății pe anul fiscal 2007.

Referitor la operațiunea de reevaluare a imobilizărilor corporale, așa cum s-a precizat și prin Decizia nr.225/27.10.2010, sunt aplicabile prevederile O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, prin care se precizează:

“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, cu reflectarea în contabilitate a rezultatelor acesteia.

(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.”

De asemenea, prevederile art.8 alin.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza ca:

„(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.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, așa cum s-a precizat și prin Decizia nr.225/27.10.2010, entitățile **pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercitiului financiar**, legiuitorul prin sintagma **pot** lasand la latitudinea unui agent economic optiunea de a uza sau nu de aceasta posibilitate a reevaluării **pentru imobilizari corporale existente in patrimoniul societatii la sfârșitul exercitiului financiar**, iar operatiunea de reevaluare nu trebuie sa fie selectiva ci sa cuprinda toate elementele dintr-o grupa de imobilizari.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./31.01.2011, la pag.11, se precizează: **”Din interpretarea coroborată a prevederilor de mai sus, se constată că societatea nu putea înregistra în contabilitate rezultatele actiunii de reevaluare a terenului și a imobilului care erau destinate vânzării, întrucât acestea nu aveau natura unor active imobilizate, ci a unor active care urmau a fi vândute încălcând astfel condiția de continuitate prevăzută la pct.28 și pct.110 alin.9 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel capitalizarea rezervelor din reevaluare, în valoare de .X. lei, rămânând fără obiect”**.

De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.01.2011 s-a mai constatat: **„[...] societatea trebuia să mențină înregistrarea în contabilitate a acestor active la costul istoric, până la ieșirea acestora din patrimoniu prin vânzare și să determine rezultatul din vânzare în funcție de costul istoric al acestora și nu de valoarea lor reevaluată, acest rezultat din vânzare urmând a fi luat în calcul la determinarea rezultatului fiscal, atât pe trim.I 2008, cât și pentru întregul exercițiu financiar”**.

Față de aceste constatări se reține că, deși prin Decizia nr.225/27.10.2010 s-a precizat că societățile pot să-și reevalueze imobilizările

și s-a dispus analizarea modului în care s-a efectuat reevaluarea, respectiv **dacă au fost respectate condițiile în care reevaluarea mijloacelor fixe a fost stabilită prin raportare la o piață activă**, prin raportul de inspecție fiscală încheiat ca urmare a reverificării organelor de inspecție fiscală recunosc că societățile pot să efectueze reevaluarea activelor însă, constată că rezultatele acestei reevaluări nu pot fi înregistrate în contabilitate pe motiv că activele nu aveau natura unor active imobilizate, ci a unor active care urmau a fi vândute, încălcându-se astfel condiția de continuitate prevăzută la pct.28 și pct.110 alin.(9) din OMFP nr.1752/2005, respectiv:

“28. - Activele imobilizate cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă, în scopul desfășurării activităților entității.”

și

“110.[...] (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.”

Se reține că organele de inspecție fiscală au ajuns la această concluzie plecând de la faptul că la data de 13.12.2007 societatea avea încheiat Antecontractul de vânzare-cumpărare cu SC .X. SRL prin care intenționează să vândă aceste imobilizări astfel că acestea „*nu aveau natura unor active imobilizate*”.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în luna decembrie 2007 când s-a efectuat reevaluarea, erau în vigoare prevederile OMFP nr.1752/2005 și imobilizările corporale se aflau în patrimoniul societății, astfel că, din punct de vedere contabil, în condițiile în care societatea a optat pentru efectuarea reevaluării trebuia să evedențieze rezultatele reevaluării acestor imobilizări corporale.

Faptul că societatea a intenționat să vândă o parte din imobilizările corporale care au fost supuse reevaluării aceasta nu înseamnă că nu se mai regăseau în patrimoniul societății întrucât prin Antecontractul de vânzare-cumpărare promitentul-vânzător nu a vândut și promitentul-cumpărător nu a cumpărat ci ambii s-au obligat să încheie în viitor Contractul de vânzare-cumpărare, fără ca vânzarea-cumpărarea să se fi încheiat în luna decembrie 2007.

Obligația promitentului născută din promisiunea de vânzare se stinge la expirarea termenului prevăzut sau dacă nu s-a prevăzut un termen la expirarea termenului general de prescripție care începe să curgă de la data încheierii promisiunii de vânzare.

Ca urmare, promisiunea de vânzare-cumpărare constituie un contract, dar nu constituie o vânzare și nu poate produce efectele unei vânzări, respectiv nu a avut loc transferul dreptului de proprietate.

Potrivit celor precizate, organul de soluționare reține că se impune ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze reevaluarea efectuată de societate prin intermediul unui evaluator autorizat în sensul dacă au fost respectate prevederile legale privind stabilirea valorii juste la data bilanțului atât pentru teren, cât și pentru imobilizările corporale aflate pe acesta și dacă rezultatele reevaluării au fost cuprinse în bilanțului exercițiului financiar 2007 la valoarea justă așa cum prevăd actele normative, precum și articolele contabile privind înregistrarea operațiunii de reevaluare efectuate de societate la data de 31.12.2007.

De asemenea, urmează să se reanalizeze modul de înregistrare a diferențelor din reevaluare în luna decembrie 2007 și capitalizarea diferențelor din reevaluare la data vânzării activelor, în sensul dacă aceasta s-a efectuat în conformitate cu prevederile pct.205 din OMFP nr.1752/2005, care stipulează:

“7.9.2. Rezerve din reevaluare

205. - (1) Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile prezentelor reglementări, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului "Rezerve din reevaluare", după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale din prezentele reglementări.

(2) Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent.

(3) Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor subsecțiunii 7.2.5.1. "Reevaluarea imobilizărilor corporale" din prezentele reglementări”.

și cu funcțiunea conturilor 105 "Rezerve din reevaluare" și 1065 "Rezerve" coroborate cu prevederile pct.111 alin.1, alin.3 și alin.8 din OMFP nr.1752/2005, conform cărora:

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 acelui activ; sau

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

(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."

Ca urmare, în funcție de cele rezultate în urma reanalizării reevaluării efectuată în exercițiul financiar 2007 și a modului de înregistrare în contabilitate a operațiunii de vânzare a imobilizărilor corporale efectuată în luna ianuarie 2008 se va stabili tratamentul fiscal al veniturilor și cheltuielilor generate de operațiunea de vânzare a imobilizărilor reevaluate având în vedere prevederile legale incidente, respectiv art.22 alin.5 și art.24(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.57¹ și pct.71⁵ din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și ale Deciziei nr.2/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată, conform căreia:

" 3. Impunerea rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale

Soluție:

În aplicarea prevederilor art.19 și ale art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative, nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.

În conformitate cu prevederile art.19 și ale art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 și a pct.12 din anexa la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

În aplicarea prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării sau cedării unui mijloc fix amortizabil sau terenurilor, calculate ca diferență între valoarea fiscală de intrare a acestora și amortizarea fiscală, după caz, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”.

În funcție de cele constatate la reanalizare se va stabili și tratamentul fiscal al cheltuielilor cu diferența dintre amortizarea aferentă valorii de intrare a activelor reevaluate prin metoda costului net de înlocuire și amortizarea calculată la costului istoric aferentă imobilizărilor reevaluate și vândute.

Având în vedere cele reținute, precum și actele normative invocate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborat cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-BV .X./31.01.2011 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **X lei** reprezentând diferența dintre valoarea reevaluată a imobilizărilor corporale vândute și valoarea la cost istoric a acestora, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alta echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale în vigoare și de argumentele contestatoarei.

2. Referitor la:

- cheltuielile în suma de X lei (.X. lei în anul 2007 și X lei în anul 2008) efectuate în baza contractului de servicii de furnizare personal, facturate de societatea .X. .X. .X. LTD, reprezentând “onorarii management”;

- cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu cazarea efectuate de catre .X. .X. ce nu are calitatea de salariat sau administrator al SC .X. .X. .X. SRL, în anul 2006,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se mai pronunța cu privire la aceste cheltuieli, în condițiile în care s-a pronunțat prin Decizia nr.225/27.10.2010 în sensul respingerii contestației ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere, iar decizia de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor de atac.

În fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./29.10.2009 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/29.10.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere, la calculul profitului impozabil, următoarele :

- cheltuielile in suma de X lei (.X. lei in anul 2007 si X lei din anul 2008) efectuate in baza contractului de servicii de furnizare personal, facturate de societatea .X. .X. .X. LTD, reprezentand “*onorarii management*”, cheltuieli cu care a fost diminuată pierderea societății pe anul 2007 și care au influențat profitul impozabil pe anul 2008;

- cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând cazarea persoanei fizice străine .X. .X. ce nu are calitatea de salariat sau administrator al SC .X. .X. .X. SOLUTION SRL, pe anul 2006, cheltuieli cu care a fost diminuată pierderea societății pe anul 2006.

Ca urmare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X/29.10.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a emis Decizia nr.225/27.10.2010, prin care, s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr.X/29.10.2009 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./29.10.2009 pentru suma totala de .X. lei reprezentand:

- .X. lei - impozit pe profit;

- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

Desființarea Deciziei de impunere nr.X/29.10.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, s-a dispus în condițiile în care, potrivit celor precizate la cap.III pct.1 s-a desființat parțial decizia de impunere contestată pentru cheltuielile in suma de X lei în vederea reanalizării acestora și ca urmare a faptului că din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu a putut determina cuantumul impozitului pe profit aferent acestei cheltuieli.

Însă, la cap.III pct.2, pag.27 din Decizia nr.225/27.10.2010 se prevede: *“In concluzie, contestatia formulata de SC .X. .X. .X. .X. SRL este neintemeiata in ceea ce priveste cheltuielile in suma de .X. lei in anul 2007 si in suma de X lei in anul 2008 inregistrate de societate in baza facturilor emise de .X. .X. .X. LTD, motiv pentru care se va respinge contestatia societatii pentru acest capat de cerere.”*

Și la cap.III pct.3, pag 30 din aceeași decizie se precizează: *“În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor în sumă de .X. lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere.”*

Potrivit celor prezentate se reține că organul de soluționare a contestației s-a pronunțat pe fond cu privire la aceste cheltuieli prin Decizia nr.225/27.10.2010, în funcție de documentele anexate la dosarul cauzei și de argumentele prezentate de contestatoare, în sensul respingerii contestației ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

De asemenea, prin dispozitivul Deciziei nr.225/27.10.2010, la pag.34, s-a precizat *“Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.”*

În drept, conform prevederilor art.210 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

coroborate cu prevederile pct.6.2 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“6.2. 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.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că soluțiile pronunțate prin Decizia nr.225/27.10.2010, la cap.III pct.2 și pct.3 sunt definitive în sistemul căilor de atac și Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu mai poate reveni asupra acestora.

Potrivit celor precizate în prezenta decizie organele de inspecție fiscală au influențat baza de calcul a impozitului pe profit pe anul 2008, stabilind în sarcina **SC .X. .X. .X. SRL** diferență de impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, precum și majorări de întârziere aferente.

Deoarece prin prezenta decizie, la cap.III pct.1 s-a desființat Decizia de impunere nr.F-BV .X./31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru obligațiile fiscale aferente diferențelor din reevaluare în sumă de X lei și având în vedere că din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate calcula această influență, se va desființa Decizia de impunere nr.F-BV .X./31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală – Directia Generala a Finantelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentand impozit pe profit și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice aceeași perioadă în ceea ce privește impozitul pe profit, iar în funcție de cele constatate să stabilească obligațiile fiscale datorate de societate pentru perioada reverificata reprezentand impozit pe profit și accesorii prin influențarea acestora și cu cheltuielile cu servicii de management și cu cazarea unei persoane străine ce nu are calitatea de salariat sau administrator al societății contestatoare, neacceptate la deducere, pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată prin decizia nr.225/27.10.2010.

3. Referitor la măsura diminuării pierderii fiscale la data de 30.06.2009, cu suma de X lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor reevaluate, rămase în patrimoniu după vânzarea către SC .X. SRL, stabilita prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/14.02.2011, cauza supusa soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Directia Generală de Soluționare a Consultărilor are competența de a soluționa acest capat de cerere.

În fapt, prin prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/29.10.2009 organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina **SC .X. .X. .X. SRL** înregistrarea în evidența contabilă a diminuării pierderii fiscale de X lei, aferenta perioadei 01.01.2009-30.06.2009, cu suma de X lei, reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal, structurate astfel:

- X lei, reprezentand diferența de amortizare calculată, pentru intervalul 01.01.2009-30.04.2009, la nivelul diferenței dintre amortizarea aferenta valorii de intrare reevaluată, pentru mijloacele fixe reevaluate prin metoda costului net de înlocuire și amortizarea aferenta costului istoric, a

acestor mijloacele fixe la data de 31.12.2007 si ramase in patrimoniu dupa vanzarea catre SC .X. SRL,

- X lei, reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de catre echipa de inspectie fiscala pentru serviciile de management.

Prin Decizia nr.225/27.10.2010 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/29.10.2009, la pct.2 din dispozitiv s-a decis *„Transmiterea contestației formulata de societate impotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/29.10.2009 privind diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de X lei, organelor fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, spre competența soluționare”*, având în vedere că măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei nu intră în competența de soluționare a Direcției generale de soluționare a contestațiilor.

Prin Decizia nr..X./27.10.2010 organele de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. s-a pronunțat în sensul desființării Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/29.10.2009 pentru măsura de diminuare a pierderii cu suma de X lei și de respingere a contestației pentru măsura de diminuare a pierderii cu suma de X lei reprezentând cheltuieli cu serviciile management.

În urma reverificării societății, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/14.02.2011 prin care au stabilit măsura de de diminuare a pierderii cu suma de X lei reprezentând diferența dintre amortizarea aferentă valorii de intrare reevaluate a imobilizărilor corporale și amortizarea aferentă costului istoric, pentru imobilizările rămase în patrimoniu după vânzarea către SC .X. SRL.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după

caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, competentă conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Intrucat masura stabilită in sarcina **SC .X. .X. .X. SRL** prin Dispozitia de masuri nr.12/14.02.2011 vizeaza măsura de diminuare a pierderii fiscale, respectiv în cuantum de X lei, în cuantum de până la 3 milioane lei, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.209 alin.1 lit.c din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza art.209 și art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desfiintarea Deciziei de impunere nr.F-BV .X./31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisa de Directia generala a finantelor publice a judetului .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma de .X. lei reprezentand:

- .X. lei - impozit pe profit;
 - .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,
- urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Transmiterea, spre competență soluționare a contestației formulata de societate impotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/14.02.2011 privind diminuarea pierderii fiscale la data de 30.06.2009 cu suma de X lei, structurii cu atribuții de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL