



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 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 221 / 2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din jud..X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906216 / 03.02.2012

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./31.01.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/03.02.2012, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. cu sediul social în comuna .X., str..X., FN, jud..X., având cod unic de înregistrare X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J02/X/2001, prin Societatea Civilă de Avocați „X” conform împuternicirii avocațiale seria B nr..X./2012, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .X./19.12.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .X./19.12.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Totodată, societatea contestă și Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .X./19.12.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. cu privire la obligațiile menționate mai sus.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data

emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .X., respectiv 19.12.2011 și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice .X., respectiv 19.01.2012 așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții publice aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. din comuna .X., jud..X..

I. S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr. F-AR .X./19.12.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .X./19.12.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., precizând următoarele:

În urma controlului desfășurat, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-AR .X./19.12.2011 prin care organele de inspecție fiscală au constatat, printre altele că S.C. .X. S.R.L. a stabilit în mod eronat obligația de plată privind impozitul pe profit potrivit declarațiilor aferente perioadelor verificate, neregulile din înregistrările contabile vizând, sub aspectul obiectului contestației următoarele aspecte:

a) S.C. X S.R.L. (societate cu care S.C. .X. S.R.L. a fuzionat prin absorbție în anul 2009) a înregistrat suma de .X. lei prin articolul contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 1065 „Alte rezerve”, ca urmare a unor operațiuni de reevaluare a mijloacelor fixe din patrimoniu urmate de vânzarea unei părți din aceste mijloace fixe (terenuri arabile).

În acest context, organele de inspecție fiscală au apreciat că suma de .X. lei reprezintă un element similar veniturilor, și prin urmare au mărit masa profitului impozabil în anul 2007.

În ceea ce privește această constatare, societatea consideră că soluția organelor de inspecție fiscală este eronată întrucât:

- „*acestea au făcut o greșită aplicare a legii în timp, neținând seama de prevederile în vigoare la momentul la care a avut loc vânzarea și reevaluarea terenurilor*”.

- „*în fapt, nu a avut loc o modificare a destinației contului, astfel încât nu se impune impozitarea acestuia*”.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală deși au citat prevederile art.19 din Codul fiscal, în forma în vigoare în luna noiembrie 2007 (la momentul reevaluării și al vânzării terenurilor), a art.22 alin.(5) și pct.57¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu au făcut o corectă interpretare și aplicare a acestora.

Mai mult, față de punctul de vedere transmis de contribuabilul supus verificării, organele de inspecție fiscală s-au „limitat în mod superficial la a susține că .X. nu a luat în considerare prevederile legale ale O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene – Secțiunea 7 – Reguli de evaluare – 7.2. Active imobilizate – 7.2.5. Regulii de evaluare alternative – 7.2.5.1. Reevaluarea imobilizărilor corporale – pct.111”, respectiv pct.209. „În realitate, prevederile legale reținute de organele de control nu sunt de natură să schimbe corecta aplicare a legii cu privire la momentul impozitării, aceste prevederi ale O.M.F.P. nr.1752/2005, deși definesc câștigul realizat, nu stabilesc însă momentul la care acest câștig se impozitează”.

Societatea susține că „din simpla analizare a raportului și a considerentelor reținute inclusiv în secțiunea finală dedicată discuțiilor cu contribuabilul (filele nr.55-56 din Raport), se poate observa că organele de inspecție fiscală nu au făcut decât o simplă înșiruire de prevederi legale, fără a intra în interpretarea sistematică a acestora și fără a respinge în mod motivat argumentele invocate de către .X. în susținerea poziției sale.”

Societatea consideră că „singura interpretare corectă a prevederilor fiscale”, „este în sensul că aceste sume ar fi trebuit impozitate numai la momentul modificării destinației rezervelor, or, în speță, ca urmare a transferului prin vânzare a terenurilor, destinația rezervei nu a fost modificată prin modificarea corespunzătoare a destinației contului.”

Totodată, societatea susține că „în mod perfect legal și temeinic aceste sume nu au fost impozitate nici în anul 2009, ulterior modificării prevederilor legale menționate și a fuziunii prin absorbție cu .X.”, și citează în acest sens, prevederile art.22 alin.5 și 5¹ din Codul fiscal, în vigoare de la data de 01 mai 2009, și normelor metodologice aferente, respectiv pct.57¹ și pct.57².

În plus, societatea consideră că „strict prin raportare la operațiunea fuziunii, sunt relevante în susținerea poziției .X. și prevederile art.27 din Codul fiscal, ignorate în mod nejustificat de către organele de control, prevederi referitoare la Reorganizări, lichidări și alte transferuri de active și titluri de participare.”

De asemenea, societatea consideră că *„faptul că rezerva înregistrată în contul 1065 „Alte rezerve”, a fost transferată la societatea .X. ca atare, drept consecință a fuziunii prin absorbție, aceasta nu poate fi considerată o reducere sau o anulare în sensul prevederilor art.22 alin.(5) Cod fiscal, astfel încât nu trebuia impozitată. În acest sens, au fost prezentate în susținerea poziției .X. și două opinii de specialitate emise de către S.C. .X. Consults S.R.L., precum și de către Departamentul de studii contabile și fiscale ale CECCAR, opinii care clarifică în mod judicios aspectele în discuție, dar care au fost ignorate în mod nejustificat de către organele de control.”*

b) S.C. .X. S.R.L. a înregistrat prin nota contabilă nr..X./31.12.2007, încasarea prin bancă a sumei de .X. lei (.X. Euro) de la societatea .X. S.R.L. Italia, în baza extrasului de cont din data de 20.01.2006, și a înregistrat prin articolul contabil 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” = 141 „Câștiguri legate de vânzare sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”, suma de .X. lei.

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală au reținut că potrivit extrasului de cont, această sumă reprezintă contravaloare acțiuni cumpărate de .X. S.R.L. Italia la societatea verificată, conform Hotărârii nr.1/19.01.2006.

Totodată, societatea precizează că *„organele de control au reținut că .X. nu a prezentat în timpul controlului acte justificative din care să rezulte ce reprezintă în fapt suma de .X. Euro încasată de la .X. S.R.L. Italia, sau din care rezultă că această sumă reprezintă contravaloarea unei operațiuni de capital”* și au reținut în esență că nu pot lua în considerare ca fiind document justificativ contractul de finanțare semnat de către S.C. .X. S.R.L. prin domnul .X. .X., întrucât potrivit informațiilor despre istoricul firmei obținute de la ORC de pe lângă Tribunalul .X., la data când a fost acordat împrumutul, respectiv 19.01.2006, acesta nu mai avea nicio calitate în S.C. .X. S.R.L., administratorul legal fiind domnul .X. .X., și nici faptul că această operațiune reprezintă o finanțare.

Drept consecință, organele de inspecție fiscală au apreciat că suma de .X. lei reprezintă un element similar veniturilor, iar masa profitului impozabil aferent anului 2006, trebuie recalculată, fiind majorată în mod corespunzător.

S.C. .X. S.R.L. susține că *„înregistrarea în acest cont a fost o eroare de contabilitate, în realitate suma respectivă reprezentând un împrumut acordat de către societatea .X..”*

Societatea consideră că „a făcut pe deplin dovada existenței contractului de împrumut încheiat cu .X., semnat prin corespondență (câte un exemplar semnat de către fiecare în parte), prin prezentarea traducerilor legalizate ale contractului de finanțare încheiat în limba italiană. Contrar celor reținute de organele fiscale, referirile din cuprinsul contractului de împrumut la scopul finanțării – pentru susținerea societății .X. în faza de lichidare sunt lipsite de relevanță întrucât, chiar dacă societatea nu s-a aflat în lichidare nici la acel moment și nici ulterior datei de 19 ianuarie 2006, o astfel de mențiune nu poate schimba natura contractului dintre părți, contrar voinței reale a acestora.”

De asemenea, societatea susține că „sunt nefondate și aspectele reținute de organele fiscale în ceea ce privește lipsa calității de administrator, la data de 19 ianuarie 2006, a dlui .X. .X.. Astfel, chiar dacă acesta nu avea nicio calitate în .X. la acel moment, actul semnat de către dl..X. este perfect opozabil societății în numele căreia a semnat, în condițiile în care aceasta a confirmat ulterior operațiunea efectuată în numele său. Or, din documentele contabile ale societății rezultă că aceasta și-a însușit actul de împrumut semnat de către dl. .X., acceptând împrumutul acordat de către o persoană juridică afiliată (.X. SRL Italia).”

Astfel, societatea apreciază că „organele fiscale trebuiau și puteau efectua, în mod judicios, recalificarea acestei înregistrări contabile într-o operațiune de împrumut între persoane afiliate, conform art.100 din Titlul VI al Legii nr.99/1999, în vigoare la acel moment”.

Societatea menționează că „având în vedere legătura dintre cele două societăți comerciale, împrumutul a fost conceput la acel moment fără dobândă. Totuși, ținând seama de dreptul organelor fiscale de a recalifica din punct de vedere economic anumite contracte, precum și dispozițiile legale aplicabile, singura modalitate de recalificare a acestui contract o reprezintă recalificarea sa într-un contract de împrumut cu dobândă, la fel cum au procedat organele de inspecție fiscală în cazul sumei reprezentând împrumutul acordat de .X. către .X.. În această situație societatea .X. ar urma să achite dobânda legală de 6% pe an la momentul restituirii împrumutului către .X.. Oricum, în această ipoteză, se impune concluzia că aceste dobânzi reprezintă cheltuieli deductibile, întrucât împrumutul a fost acordat și folosit de către societate în vederea acoperirii nevoilor societății, astfel încât nu pot fi avute în vedere la calculul profitului impozabil.”

c) S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă un împrumut acordat societății .X. SPA Italia la data de 28 martie 2011 (în temeiul contractului de finanțare nr..X./24.03.2011, finanțare cu suma de .X. Euro,

fără dobândă), prin articolul contabil 2671.01 „Împrumut acordat .X.” = 5124 „Cont bancă valută” în sumă de .X. lei.

Societatea susține că a prezentat organele de inspecție fiscală pentru justificarea acestei operațiuni, Contractul de finanțare nr..X./24 martie 2011, din care au rezultat următoarele aspecte:

- finanțarea a fost acordată pentru cheltuielile aferente funcționării societății și a fost pusă la dispoziția acesteia prin bancă,
- societatea .X. SPA se obligă să utilizeze finanțarea numai pentru activitatea societății,
- părțile contractante au recunoscut finanțarea ca nefiind purtătoare de dobânzi și acordată pe baza Hotărârii AGA
- termenul de rambursare a fost stabilit pentru data de 23 februarie 2012.

Societatea menționează că *„prin raportare la prevederile art.11 alin.(2) din Codul fiscal și a pct.34 și 38 din Normele metodologice”, organele de inspecție fiscală au apreciat că acest împrumut este un împrumut cu dobândă, considerând dobânda aferentă ca un element similar veniturilor influențând masa profitului impozabil aferentă trimestrelor I și II ale anului 2011.*

Societatea susține că chiar dacă ar lua în considerare susținerile organelor de inspecție fiscală în sensul că împrumutul acordat ar fi unul purtător de dobândă *„este de necontestat faptul că obligația .X. SPA de a achita o astfel de dobândă devine exigibilă cel mai devreme la momentul scadenței împrumutului. Astfel, printr-un contract de împrumut cu dobândă, debitorul își asumă obligația de a rambursa la scadență valoarea capitalului împrumutat, plus dobânda, ca preț al creditului. Prin urmare, chiar dacă s-ar calcula o dobândă legală de 6% pe an începând cu data acordării creditului pentru contractul de împrumut încheiat între .X. și .X., este limpede că obligația de plată a acestei dobânzi nu este scadentă la acest moment întrucât debitul principal trebuie restituit, potrivit art.2 din contract, la data de 23 februarie 2012. Nefiind o obligație scadentă pentru .X., este limpede că dobânda nu reprezintă pentru .X. un venit impozabil aferent anului 2011, astfel încât să poată fi adăugată la acest moment la calculul venitului impozabil.”*

Pentru toate considerentele menționate mai sus, societatea solicită anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .X./19.12.2011 și a Deciziei de impunere nr.F-AR .X./19.12.2011, *„ținând seama de recalcularea veniturilor nete ale contestatoarei în urma eliminării sumelor menționate în primul capăt de cerere.”*

II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., au efectuat o inspecție fiscală la S.C. .X. S.R.L. care a cuprins perioada 01.01.2006 - 30.06.2011, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .X./19.12.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .X./19.12.2011, contestată.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că urmare a proiectului de fuziune prin absorbție publicat în Monitorul Oficial nr..X./08.07.2009, S.C. .X. S.R.L., societate absorbantă, a fuzionat cu S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) și S.C. .X. S.R.L., societăți absorbite.

Conform proiectului de fuziune mai sus menționat *„fuziunea are loc la data înscrierii la Oficiul Registrului Comerțului a mențiunii privind modificarea capitalului social al societății absorbante.”*

Fuziunea a fost înscrisă în Registrul Comerțului în baza cererii de mențiuni nr..X./15.10.2009, ca urmare a încheierii judecătorești nr..X./16.10.2009.

Având în vedere acest fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea prin sondaj a actelor financiar-contabile a S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) și S.C. .X. S.R.L. pentru perioada 01.01.2006-17.10.2009.

a) Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. în luna noiembrie 2007 a procedat la reevaluarea terenurilor din patrimoniu în baza Raportului de reevaluare întocmit la data de 14.11.2007 de evaluator autorizat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în urma reevaluării, societatea a înregistrat în luna noiembrie 2007, în mod eronat surplusul din reevaluare în sumă de .X. lei în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, în condițiile în care în Raportul de reevaluare, valoarea stabilită de evaluatorul autorizat era de .X. lei, astfel că aceasta a constituit rezerve din reevaluare în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei) fără nicio justificare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a vândut o parte din terenul reevaluat în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./23.11.2007 și a facturii nr..X./23.11.2007 în valoare totală de .X. lei. Societatea a evidențiat această tranzacție în creditul contului 7583 „Venituri din cedarea activelor” cu suma de .X. lei, înregistrând în cadrul cheltuielilor deductibile, respectiv în debitul contului 6583 „Cheltuielile privind activele cedate” suma de .X. lei.

Totodată, în momentul scoaterii din evidență a terenurilor vândute societatea a înregistrat articolul contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 106 „Alte rezerve”, cu suma de .X. lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a constituit „Alte rezerve” – în creditul contului 106, reprezentând în fapt surplusul din reevaluarea terenurilor vândute, care a fost dedus inițial prin considerarea cheltuielilor din contul 6583 „Cheltuielile privind activele cedate” în sumă de .X. lei ca fiind deductibile fiscal.

În conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 și pct.57¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr.2/2004 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.576/2004, pct.111 și pct.209 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei reprezintă pentru societate un câștig în momentul scoaterii din evidență a terenurilor vândute, fapt pentru care au procedat la recalcularea masei profitului impozabil aferentă anului 2007, în sensul considerării sumei de .X. lei ca fiind un element similar veniturilor, stabilind suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

b) De asemenea, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat articolul contabil 5124.1 „Conturi la bănci în valută” = 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” cu suma de .X. lei (contravaloarea a .X. Euro), în baza extrasului de cont din data de 20.01.2006 emis de .X., pe care era menționat că această sumă reprezintă contravaloare acțiuni cumpărate de .X. SRL Italia la societatea verificată conform Hotărârii nr.1/19.01.2006.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prin nota contabilă nr..X./31.12.2007 societatea a înregistrat articolul contabil: 473 Decontări din operațiuni în curs de clarificare” = 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” cu suma de .X. lei, pentru care nu a prezentat acte justificative.

S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat în timpul controlului acte justificative din care să rezulte ce reprezintă în fapt suma de .X. Euro încasată de la .X. S.R.L. Italia, sau din care să rezulte că această sumă reprezintă contravaloarea unor operațiuni de capital.

Societatea verificată a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală două contracte de finanțare, unul semnat de societatea italiană .X. S.R.L., iar celălalt semnat doar de S.C. .X. S.R.L., prin domnul .X. .X., în

condițiile în care la data respectivă, 19.01.2006, acesta nu avea nicio calitate în S.C. .X. S.R.L.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. avea ca unic administrator în acea perioadă pe domnul .X. .X.. Conform cererii de mențiuni nr..X./04.06.2007 înscrisă la Registrul Comerțului la data de 04.06.2007 în baza încheierii nr..X./04.06.2007 a fost revocat din funcția de administrator al societății verificate domnul .X. .X. și numit cu această dată în funcția de administrator domnul .X. .X..

Analizând conținutul acestor contracte, organele de inspecție fiscală au constatat că cele două societăți au menționat că scopul finanțării este ca .X. S.R.L. Italia să susțină S.C. .X. S.R.L. „în faza de lichidare”, însă societatea S.C. .X. S.R.L. nu se afla în faza de lichidare la data de 19.01.2006 și nici ulterior acestei date nu a solicitat deschiderea procedurii de lichidare.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare ca fiind un act justificativ acel contract semnat de domnul .X. .X. și nici faptul că această operațiune reprezintă o finanțare.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și pct.209 alin.(1) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei (.X. Euro) reprezintă element similar veniturilor, prin urmare au recalculat masa profitului impozabil la data de 31.12.2006, în sensul majorării acesteia cu suma de .X. lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, iar pentru nevirarea în termen a acestuia, au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

c) În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a efectuat o plată externă societății afiliate .X. SPA Italia la data de 28.03.2011 în sumă de .X. Euro la cursul valutar .X. lei.

Pentru justificarea plății mai sus menționate, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul de finanțare nr..X./24.03.2011, din analiza căruia s-a reținut:

- „finanțarea se acordă pentru cheltuieli aferente funcționării societății, și se pune la dispoziția acesteia prin bancă”,
- societatea .X. SPA „se obligă să utilizeze finanțarea numai pentru activitatea societății”.
- „părțile contractante recunosc finanțarea ca nefiind purtătoare de dobânzi și acordată pe baza Hotărârii Adunării Generale a Asociaților”,
- „termenul de rambursare al finanțării va fi de 11 luni, dar nu mai târziu de data de 23.02.2012.”

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin tranzacția efectuată S.C. .X. S.R.L. a transferat în mod gratuit la data de 28.03.2011 suma de .X. Euro la cursul valutar .X. lei/Euro, reprezentând suma de .X. lei societății afiliate .X. SPA Italia având drept justificare un contract de finanțare, în care se menționează că scopul acordării acestui împrumut este acela ca „.X. SPA se organizează în prezent pentru a achiziționa în condiții avantajoase la prețul de piață a producției agricole rezultate din activitatea S.C. .X. S.R.L., care nu poate vinde pe piața liberă astfel încât S.C. .X. S.R.L. să nu aibe dificultăți economice.”

Întrucât în perioada care face obiectul controlului, între persoanele afiliate care au încheiat înțelegerea de finanțare nu s-a derulat nicio operațiune economică, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.34 și pct.38 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, Directiva 2008/48/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2008 privind contractele de credit pentru consumatori și de abrogare a Directivei 87/102/CE a Consiliului, organele de inspecție fiscală au reconsiderat operațiunea amintită anterior și au considerat dobânda aferentă acestui împrumut ca element similar veniturilor, influențând masa profitului impozabil aferentă trimestrului I cu suma de .X. lei și aferent trimestrului II din anul 2011 cu suma de .X. lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, iar pentru nevirarea în termen a acestuia, au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

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

1) Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al societății pe anul 2007 cu surplusul din reevaluarea terenurilor din patrimoniu, ce au făcut obiectul contractului de vânzare-cumpărare nr..X./23.11.2007 și a facturii nr..X./23.11.2007, în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea la vânzarea terenurilor a schimbat și destinația rezervei din reevaluarea aferentă acestora.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că urmare a proiectului de fuziune prin absorbție publicat în Monitorul Oficial nr..X./08.07.2009, S.C. .X. S.R.L., societate absorbantă, a fuzionat cu S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) și S.C. .X. S.R.L., societăți absorbite.

Conform proiectului de fuziune mai sus menționat, *„fuziunea are loc la data înscrierii la Oficiul Registrului Comerțului a mențiunii privind modificarea capitalului social al societății absorbante.”*

Fuziunea a fost înscrisă în Registrul Comerțului în baza cererii de mențiuni nr..X./15.10.2009, ca urmare a încheierii judecătorești nr..X./16.10.2009.

Având în vedere acest fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea prin sondaj a actelor financiar-contabile a S.C. .X. S.R.L. (fosta S.C. .X. S.R.L.) și S.C. .X. S.R.L. pentru perioada 01.01.2006-17.10.2009.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L., în luna noiembrie 2007, a procedat la reevaluarea terenurilor din patrimoniu în baza Raportului de reevaluare întocmit la data de 14.11.2007 de evaluator autorizat, iar în urma acestei reevaluări a înregistrat surplusul din reevaluare în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2007, societatea a vândut o parte din terenul reevaluat în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./23.11.2007 și a facturii nr..X./23.11.2007 și a evidențiat această tranzacție în creditul contului 7583 „Venituri din cedarea activelor”, în debitul contului 6583 „Cheltuielile privind activele cedate” și totodată, în momentul scoaterii din evidență a terenurilor vândute, a înregistrat articolul contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 106 „Alte rezerve”, cu suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei reprezintă pentru societate un câștig în momentul scoaterii din evidență a

terenurilor vândute, fapt pentru care au procedat la recalcularea masei profitului impozabil aferentă anului 2007, în sensul considerării sumei de .X. lei ca fiind un element similar veniturilor, stabilind suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 și pct.57¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr.2/2004 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.576/2004, pct.111 și pct.209 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene.

Prin contestația formulată, societatea menționează că „*singura interpretare corectă a prevederilor fiscale*”, „*este în sensul că aceste sume ar fi trebuit impozitate numai la momentul modificării destinației rezervelor, or, în speță, ca urmare a transferului prin vânzare a terenurilor, destinația rezervei nu a fost modificată prin modificarea corespunzătoare a destinației contului.*”

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007, prevede:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. **La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.**”*

coroborat cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 19.10.2007, care precizează:

“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:

[...] - rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil. [...]”

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.

Totodată, sunt asimilate veniturilor și rezervele din reevaluarea activelor în situația în care au fost deductibile la calculul profitului impozabil.

Art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007, 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.”

coroborat cu prevederile pct.57¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 19.10.2007, care precizează:

“57¹. În aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozițiile art.19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea immobilizărilor 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.

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 distribuției.”

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

“71⁵. 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.”

Din interpretarea coroborată a prevederilor art.19 alin.(1), art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, rezultă că pe perioada verificată rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale **sunt elemente similare veniturilor la momentul modificării destinației rezervei.**

Potrivit pct.3 al Deciziei nr. 2 din 7 aprilie 2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impuneri, accize și taxa pe valoarea adăugată:

“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.”

Conform prevederilor legale, aplicabile cazului în speță, se reține că **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 oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile, și **nu la înstrăinarea activelor reevaluate**.

Prin urmare, se reține că surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, **se impozitează, atunci când acest surplus nu se mai menține în capitaluri proprii**.

În același sens, s-a pronunțat în spețe similare, Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor prin adresa nr..X./16.07.2008 și Direcția legislație impozite directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./10.06.2010, anexate în copie la dosarul cauzei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .X./19.12.2011, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2007, S.C. .X. S.R.L., societate absorbită de contestatară, a procedat la reevaluarea terenurilor din patrimoniu în baza Raportului de reevaluare întocmit la data de 14.11.2007 de evaluator autorizat, iar în urma acestei reevaluări a înregistrat surplusul din reevaluare în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2007, societatea a vândut o parte din terenul reevaluat în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./23.11.2007 și a facturii nr..X./23.11.2007 și a evidențiat această tranzacție în creditul contului 7583

„Venituri din cedarea activelor”, în debitul contului 6583 „Cheltuielile privind activele cedate” și totodată, în momentul scoaterii din evidență a terenurilor vândute, a înregistrat articolul contabil 105 „Rezerve din reevaluare” = 106 „Alte rezerve”, cu suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei reprezintă pentru societate un câștig în momentul scoaterii din evidență a terenurilor vândute, fapt pentru care au procedat la recalcularea masei profitului impozabil aferentă anului 2007, în sensul considerării sumei de .X. lei ca fiind un element similar veniturilor, stabilind suplimentar impozit pe profit în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 și pct.57¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr.2/2004 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.576/2004, pct.111 și pct.209 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene.

În susținerea contestației, societatea menționează că *„singura interpretare corectă a prevederilor fiscale”, „este în sensul că aceste sume ar fi trebuit impozitate numai la momentul modificării destinației rezervei, or, în speță, ca urmare a transferului prin vânzare a terenurilor, destinația rezervei nu a fost modificată prin modificarea corespunzătoare a destinației contului.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea la vânzarea terenurilor a schimbat sau nu și destinația rezervei din reevaluarea aferentă acestora.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestora, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv la scoaterea din evidență a terenurilor reevaluate vândute, și nu au analizat dacă **acest surplus din reevaluarea terenurilor vândute s-a mai menținut în capitalurile proprii ale societății, sau dacă** la vânzarea terenurilor reevaluate, **societatea a schimbat și destinația rezervei din reevaluarea aferentă acestora.**

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatară a tuturor condițiilor privind impozitarea surplusului din reevaluarea terenurilor, care a fost anterior deductibil, și care a fost evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul “Alte rezerve”, respectiv dacă **acest surplus** din reevaluarea terenurilor **se mai menține sau nu în capitaluri proprii, sau dacă** a intervenit **momentul modificării destinației rezervei**, distribuirii rezervei către participanți sub

orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acestuia pentru acoperirea pierderilor contabile.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) *Inspekția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]* ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspekție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspekție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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 alin.(3¹) din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 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.”

Prin urmare, se va desființa Decizia de impunere nr.F-AR .X./19.12.2011 încheiată de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatăre, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, **se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.1) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr.F-AR .X./19.12.2011 încheiată de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr.F-AR .X./19.12.2011 și pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

3) Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația măririi masei profitului impozabil la data de

31.12.2006 cu suma de .X. lei, reprezentând suma încasată prin bancă de la .X. S.R.L. Italia, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente ce reprezintă în fapt această operațiune.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat articolul contabil 5124.1 „Conturi la bănci în valută” = 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” cu suma de .X. lei (contravaloarea a .X. Euro), în baza extrasului de cont din data de 20.01.2006 emis de .X., în care era precizat că această sumă reprezintă contravaloare acțiuni cumpărate de .X. SRL Italia la societatea verificată conform Hotărârii nr.1/19.01.2006.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prin nota contabilă nr..X./31.12.2007, societatea a înregistrat articolul contabil: 473 Decontări din operațiuni în curs de clarificare” = 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” cu suma de .X. lei, pentru care nu a prezentat documente justificative.

S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat în timpul controlului documente justificative din care să rezulte ce reprezintă în fapt suma de .X. Euro încasată de la .X. S.R.L. Italia, sau din care să rezulte că această sumă reprezintă contravaloarea unor operațiuni de capital.

Societatea verificată a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală două contracte de finanțare, unul semnat de societatea italiană .X. S.R.L., iar celălalt semnat doar de S.C. .X. S.R.L. prin domnul .X. .X., în condițiile în care la data respectivă, 19.01.2006, acesta nu avea nicio calitate în S.C. .X. S.R.L.

Analizând conținutul acestor contracte, organele de inspecție fiscală au constatat că cele două societăți au menționat că scopul finanțării este ca .X. S.R.L. Italia să susțină S.C. .X. S.R.L. „în faza de lichidare”, însă societatea S.C. .X. S.R.L. nu se afla în faza de lichidare la data de 19.01.2006 și nici ulterior acestei date nu a solicitat deschiderea procedurii de lichidare.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și pct.209 alin.(1) din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei (.X. Euro) reprezintă element similar veniturilor și prin urmare au recalculat masa profitului impozabil la data de 31.12.2006, în sensul majorării acesteia cu suma de .X. lei.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2006, prevede:

„ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. ”

Potrivit pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 04.07.2005:

“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 transunerii;

- rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil.[...].”

Potrivit pct.209 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene:

“209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .X./19.12.2011, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a încasat suma de .X. lei (contravaloarea a .X. Euro), în baza extrasului de cont din data de 20.01.2006 emis de .X., în care era precizat faptul că această sumă reprezintă contravaloare acțiuni cumpărate de .X. SRL Italia la societatea verificată conform Hotărârii nr.1/19.01.2006.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat prin articolul contabil 473 „Decontări din operații în curs de clarificare” = 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” suma de .X. lei pentru care, în timpul inspecției fiscale, societatea nu a putut prezenta documente justificative.

Conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comisiei Economice Europene funcția contului 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” este următoarea:

„Contul 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența câștigurilor legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.

Contul 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" este un cont de pasiv.

În creditul contului 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" se înregistrează:

- diferența între prețul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii și valoarea lor de răscumpărare (461, 512);

- diferența între valoarea nominală a instrumentelor de capitaluri proprii anulate și valoarea lor de răscumpărare (101).

În debitul contului 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" se înregistrează:

- câștigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve (106).

Soldul contului reprezintă câștigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.”

S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative din care să rezulte ce reprezintă în fapt suma de .X. euro încasată de la .X. S.R.L. Italia, sau din care să rezulte că această sumă reprezintă contravaloarea unor operațiuni de capital.

Astfel organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei (.X. Euro) reprezintă element similar veniturilor și prin urmare au recalculat masa profitului impozabil la data de 31.12.2006, în sensul majorării acesteia cu suma de .X. lei.

Se reține totodată, că pentru justificarea acestei operațiuni societatea a anexat în susținerea contestației 2 contracte de finanțare, care în fapt e unul singur, întrucât a fost prezentat prin corespondență, câte un exemplar pentru fiecare în parte, pe un exemplar a fost înscrisă societatea

italiană .X. S.R.L., iar pe celălalt exemplar al contractului, a fost înscrisă S.C. .X. S.R.L., reprezentată prin domnul .X. .X..

Din analiza contractului de finanțare menționat mai sus, se reține că la pct.3 s-a menționat că suma ce face obiectul acestui contract „este acordată societății .X. S.R.L., în lichidare, cu scopul de a-și susține necesitățile în faza de lichidare”, însă S.C. .X. S.R.L. nu s-a aflat în faza de lichidare la data de 19.01.2006 și nici ulterior acestei date nu a solicitat deschiderea procedurii de lichidare.

Mai mult, la data respectivă, 19.01.2006, .X. .X. nu avea calitatea de reprezentant legal al S.C. .X. S.R.L., întrucât aceasta avea ca administrator unic pe domnul .X. .X.. Or , se reține că abia începând cu data de 04.06.2007, în baza încheierii nr..X./04.06.2007, conform cererii de mențiuni nr..X./04.06.2007 înscrisă la Registrul Comerțului, a fost revocat din funcția de administrator al societății verificate domnul .X. .X. și numit cu această dată în funcția de administrator domnul .X. .X..

De asemenea, se reține că potrivit art.70 alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 30.10.2005:

“(1) Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.”,

iar potrivit art.71 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Administratorii care au dreptul de a reprezenta societatea nu îl pot transmite decât dacă această facultate li s-a acordat în mod expres.”

Totodată, potrivit art.197 alin.(1) din același act normativ:

“(1) Societatea este administrată de unul sau mai mulți administratori, asociați sau neasociați, numiți prin actul constitutiv sau de adunarea generală”.

Potrivit prevederilor Legii privind societățile comerciale nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, Adunarea Generală a Asociaților este organul de deliberare și decizie al societății comerciale, singurul în măsură să exprime voința socială. Deoarece voința socială se formează la nivelul adunării generale, anumite operațiuni sau acte vor putea fi încheiate de societate numai după aprobarea prealabilă a adunării generale.

Potrivit art. 949 Cod civil, condițiile esențiale pentru validitatea unei convenții sunt capacitatea de a contracta, consimțământul valabil al părții care se obligă, un obiect determinat și o cauză licită.

Aceste condiții trebuie îndeplinite cumulativ, neîndeplinirea oricăreia dintre acestea fiind de natură a atrage desființarea retroactivă a actului juridic încheiat cu încălcarea normelor edictate pentru valabilitatea sa.

Astfel, se reține că semnarea contractului menționat mai sus, de către .X. .X. nu face dovada exprimării consimțământului persoanei juridice contractante, în măsura în care acesta nu a făcut dovada existenței unui mandat special sau al unui mandat general acordat de Adunarea Generală a Asociaților. De altfel, societatea nu a făcut dovada că organul deliberativ al S.C. .X. S.R.L. a adoptat o hotărâre relativă la încheierea contractului, nici măcar de principiu, sau de acordare a împuternicirii domnului .X. .X. în vederea contractării.

Astfel, se reține că la încheierea actului juridic menționat mai sus a lipsit consimțământul S.C. .X. S.R.L. deoarece, pe de o parte, persoana care este înscrisă în numele S.C. .X. S.R.L. nu a făcut dovada calității de reprezentant, nu a semnat olograf și nici nu a aplicat ștampila iar, pe de altă parte, voința societății nu a fost manifestată și exprimată în forma cerută de lege, respectiv prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților.

Prin urmare, se reține că cele 2 contracte anexate de societate în susținerea contestației, care în fapt este unul singur, nu întrunește calitatea de document justificativ.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie aplicabile perioadei verificate, se reține că obligația fiscală din Decizia de impunere nr.F-AR .X./19.12.2011 în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit este legal stabilită, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .X./19.12.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR .X./19.12.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei.**

4). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, **se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.3) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .X./19.12.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR .X./19.12.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

5) Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația măririi masei profitului impozabil aferentă trimestrului I-2011 cu suma de .X. lei și aferentă trimestrului II-2011 cu suma de .X. lei, reprezentând dobânzi, în condițiile în care contestatara a acordat un împrumut în sumă de .X. Euro societății afiliate .X. SPA din Italia, la data de 28.03.2011.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.C. .X. S.R.L. a transferat în mod gratuit la data de 28.03.2011 suma de .X. Euro, la cursul valutar .X. lei/Euro, reprezentând suma de .X. lei, societății afiliate .X. SPA Italia, având drept justificare contractul de finanțare nr..X./24.03.2011.

Întrucât în perioada care a făcut obiectul controlului, între persoanele afiliate care au încheiat înțelegerea de finanțare nu s-a derulat nicio operațiune economică, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.34 și pct.38 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, Directiva 2008/48/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2008 privind contractele de credit pentru consumatori și de abrogare a Directivei 87/102/CE a Consiliului, organele de inspecție fiscală au reconsiderat operațiunea amintită anterior și au considerat dobânda aferentă acestui împrumut ca element similar veniturilor, influențând masa profitului impozabil aferentă trimestrului I cu suma de .X. lei și aferentă trimestrului II din anul 2011 cu suma de .X. lei.

În drept, art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 04.03.2011, prevede:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organele fiscale, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, atunci când tranzacția a fost efectuată între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate.

Pct.34 și pct.38 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.03.2011, stipulează:

„34. În aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială

obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.”

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

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

Totodată, în conformitate cu Directiva 2008/48/CE a Parlamentului European și al Consiliului din 23 aprilie 2008 privind contractele de credit pentru consumatori și de abrogare a Directivei 87/102/CEE a Consiliului:

„(15) Dispozițiile prezentei directive se aplică indiferent dacă creditorul este o persoană juridică sau fizică.[...]

Anexa I

II. Ipoteze suplimentare necesare pentru calculul dobânzii anuale efective

[...]

(d) în cazul în care nu există niciun scadențar fix pentru rambursare, se prezumă că:

(i) creditul se acordă pentru o perioadă de un an; și
(ii) creditul va fi rambursat în doisprezece rate egale și la
intervale lunare”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.C. .X. S.R.L. a transferat în mod gratuit la data de 28.03.2011 suma de .X. Euro la cursul valutar .X. lei/Euro, reprezentând suma de .X. lei, societății afiliate .X. SPA Italia, având drept justificare contractul de finanțare nr..X./24.03.2011, în care se menționează că scopul acordării acestui împrumut este acela ca „.X. SPA se organizează în prezent pentru a achiziționa în condiții avantajoase la prețul de piață a producției agricole rezultate din activitatea S.C. .X. S.R.L., care nu se poate vinde pe piața liberă în așa fel încât S.C. .X. S.R.L. să nu aibe dificultăți economice.”, precum și faptul că:

- „finanțarea se acordă pentru cheltuieli aferente funcționării societății, și se pune la dispoziția acesteia prin bancă”,

- societatea .X. SPA „se obligă să utilizeze finanțarea numai pentru activitatea societății”.

- „părțile contractante recunosc finanțarea ca nefiind purtătoare de dobânzi și acordată pe baza Hotărârii Adunării Generale a Asociaților”,

- „termenul de rambursare al finanțării va fi de 11 luni, dar nu mai târziu de data de 23.02.2012.”

Având în vedere că **societatea nu a făcut dovada** că între persoanele afiliate care au încheiat înțelegerea de finanțare menționată mai sus, **s-au derulat operațiunile economice care au făcut obiectul acesteia**, nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate, prin majorarea bazei de impunere pentru determinarea profitului impozabil cu contravaloarea dobanzilor neevidențiate, aferente împrumutului acordat de societate, reținând în sarcina acesteia impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie aplicabile perioadei verificate, se reține că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr.F-AR .X./19.12.2011 în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .X./19.12.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR .X./19.12.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei.**

Referitor la argumentul societății potrivit căruia chiar dacă ar lua în considerare susținerile organelor de inspecție fiscală în sensul că împrumutul acordat ar fi unul purtător de dobândă „*obligația .X. SPA de a achita o astfel de dobândă devine exigibilă cel mai devreme la momentul scadenței împrumutului*” și prin urmare „*dobânda nu reprezintă pentru .X. un venit impozabil aferent anului 2011, astfel încât să poată fi adăugată la acest moment la calculul venitului impozabil*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit prevederilor legale menționate mai sus, momentul exigibilității dobânzii este lunar, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea trimestrială a impozitului pe profit datorat.

6). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, **se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.3) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .X./19.12.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR .X./19.12.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

7) În ceea ce privește contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .X./19.12.2011, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art.109 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.[...],”

coroborat cu prevederile art.85 alin.(1) din același act normativ, care stipulează:

„Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.82 alin.(2) și art.86 alin.(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, susceptibil de a fi contestat.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1). Desființarea Deciziei de impunere nr.F-AR .X./19.12.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** penalități de întârziere 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 nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2). Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR .X./19.12.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit,
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**