

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția generală a finanțelor publice a județului "V"
Compartimentul soluționare contestații

DECIZIA nr. 38 /10.10. 2008
privind soluționarea contestației formulate de
S.C."M" S.R.L. "V"
înregistrată la D.G.F.P. "V" sub nr. ".../12.09.2008

Direcția generală a finanțelor publice a județului "V" a fost sesizată de către Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii "V" - Serviciul inspecție fiscală asupra contestației formulate de **S.C. "M" S.R.L. "V" str. Călugăreni, nr. 6, județul "V", C.I.F.:** împotriva deciziei de impunere nr. .. din 30.05.2008 emisă de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii "V" - Serviciul inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr./30.05.2008.

Contestația are ca obiect suma de "S" lei reprezentând:

- impozit pe profit "S1" lei;
- majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit....."S2" lei.

Contestația a fost depusă în data de 12.09.2008 respectându-se termenul prevăzut de art. 207, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007 cu modificările și completările ulterioare (data primirii deciziei de impunere - 25.08.2008, potrivit semnăturii de primire și a datelor privind expedierea sau primirea așa cum rezultă din stampilele poștei aplicate pe confirmarea de primire, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin.(1), art. 207 și art. 209 alin. 1 lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului "V" prin Compartimentul soluționare contestații este competentă să se pronunțe asupra cauzei.

Contestația este însoțită de referatul cu propuneri de soluționare întocmit de Serviciul inspecție fiscală din AFP pentru contribuabili mijlocii "V" și aprobat de conducerea acesteia.

I. S.C. "M" S.R.L., contestă din decizia de impunere/30.05.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat de către Serviciul inspecție fiscală din cadrul A.F.P. pentru contribuabili mijlocii "V", în data de 30.05.2008 obligațiile suplimentare de plată privind impozitul pe profit în sumă de "S1" lei și accesoriile aferente, precizând următoarele:

- în anul 2006, organul de inspecție fiscală "nu ia în considerare cheltuieli privind vânzarea unor terenuri în suma de T1 lei la care calculează un impozit pe profit în suma de "S1₁" lei pe motivul că deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora, invocând art. 24. pct. 15 din Legea 571/2003 republicată privind Codul fiscal" însă în art. 24 alin 4 din aceeași lege se prevede clar "Nu reprezintă active amortizabile: a) terenuri, inclusiv cele împadurite", așadar terenurile vândute de societate nu intră în categoria mijloace fixe amortizabile deci prevederile art. 24 alin 15 din Legea 571/2003 nu pot fi aplicate și terenurilor vândute de SC "M" SRL "V".

- nici prevederile pct. 57¹ din HG 44/2004 alin. 2 "nu pot fi aplicate situației noastre" deoarece acesta prevede că reevaluarea imobilizărilor corporale care anterior au fost deductibile, evidențiat în contul de rezerve, se impozitează la momentul modificării destinației sau distribuției rezervei.

- în anul 2007, organul de inspecție fiscală «nu ia în considerare cheltuieli privind vânzarea unor terenuri în suma de T2 lei la care calculează un impozit pe profit în suma de "S1₂" lei pe motivul că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare, invocând art. 19 alin. 1 din Legea 571/2003 coroborat cu pct. 12 din HG 44 în care se prevede că "elemente similare veniturilor: - rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil". Rezervele din evaluarea terenurilor vândute nu au fost deductibile din

profitul impozabil, deoarece nu s-a calculat amortizare la terenul evaluat care sa fie deductibil din profitul impozabil, pentru ca terenurile nu intra in categoria mijloacelor fixe amortizabile, vezi art. 24 alin 4 din Codul fiscal».

- organul de control fiscal aplica in mod eronat si in acest caz prevederile pct. 57¹ din HG 44/2004 care la aliniatul 2 specifica clar ca mentinerea in contul de rezerve, a rezervelor constituite in baza unor acte normative nu se considera modificare a destinatiei sau distributie.

- in Legea 571/2003, republicată privind Codul fiscal nu exista articole sau prevederi care sa faca referire la reevaluarile mijloacelor fixe neamortizabile, in speta terenuri.

Fata de cele de mai sus contestatoarea solicita recalcularea obligatiilor fiscale privind impozitul pe profit si a accesoriilor aferente care prin Decizia de impunere nr...../30.05.2008 au fost stabilite astfel: suma de "S1" lei - obligatie principala si "S2" lei -accesorii, fara sa specifice, in ceea ce priveste accesoriile cuantumul sumei cu care nu este de acord.

II. Prin Raportul de inspectie fiscală întocmit la data de 30.05.2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organul de inspectie fiscală al A.F.P. pentru contribuabili mijlocii "V" a constatat ca in perioada 01.04.2004 - 31.12.2007, supusă controlului :

1. societatea inregistrează pe cheltuieli cu obiecte de inventar mijloace fixe in suma de lei astfel:

- factura fiscală nr. 2...../26.08.2005 emisă de SC ...SA - suma de lei;

- factura fiscală nr. 1...../15.08.2006 emisă de SC -suma de lei;

- factura fiscală nr, 7...../26.11.2007- c/val calculator - suma de... lei încalcând prevederile art. 6 din H.G. nr. 1553/2003, ale H.G. nr. 105/2007 si ale art. 24 din Legea 571/2003.

2. societatea inregistrează în luna decembrie 2005 cheltuieli în sumă de lei, reprezentând mărfuri confiscate de Garda financiară, in contul 658 fără a fi luate in calcul la stabilirea impozitului pe profit nerespectând prevederile art. 21 alin (4) lit. b) Cod Fiscal.

3. societatea inregistrează pe cheltuieli de exploatare suma totală de 2.517,45 lei contravaloarea facturilor:

- 7..../20.04.2006 în suma de ... lei; - 6..../31.01.2007 în suma de lei;

- 7..../05.05.2006 în suma de ... lei; - 6..../08.02.2007 în suma de lei;

- 7.../10.08.2006 în suma de lei; - 0..../07.03.2007 în suma de lei;

- 7.../08.09.2006 în suma de lei; - 6.../16.03.2007 în suma de lei;

- 7.../08.09.2006 în suma de..... lei; - 1..../30.04.2007 în suma de lei;

- 8.../17.10.2006 în suma delei; - 8..../11.04.2007 în suma de lei;

- 5.../27.11.2006 în suma de lei; - 8..../15.07.2007 în suma de lei;

-5.../20.12.2006 în suma de lei;

emise de SC "E" S.A și "G" S.A. pe numele unei persoane fizice încalcând astfel prevederile art. 21 (10 Cod fiscal.

In baza acestor constatări, organul de inspectie fiscală stabilește diferența de plată la impozit pe profit, în sumă de lei, pe care contestatoarea și-o însușește necontestand-o, astfel:

* suma de lei pentru anul 2005;

* suma de lei pentru anul 2006;

* suma de lei pentru anul 2007.

4. a) - în luna iunie 2006 și respectiv noiembrie 2006 societatea inregistrează reevaluarea unor terenuri aflate in proprietate, făcând înregistrarea contabilă 211=105 cu suma totală de lei, terenuri, pe care in același timp le vinde înregistrând atât la venituri impozabile cât și la cheltuieli deductibile aceasta sumă, fără să debiteze și contul 105 - diferențe din reevaluare nerespectând prevederile art. 22(5) din Legea 571/2003 și ale pct. 57¹ din H.G. nr. 44/2004;

4. b) - în luna februarie 2007 societatea înregistrează reevaluarea unui teren aflat in proprietatea sa, făcând înregistrarea 211 = 105 cu suma delei, teren pe care in același timp il vinde înregistrând atât la venituri impozabile cât și la cheltuieli deductibile această sumă, fără să debiteze și contul 105 - diferențe din reevaluare nerespectând prevederile art.19(1) și art. 22(5) din Legea 571/2003 coroborat cu pct. 12 și 57¹ din H.G. nr. 44/2004, art. 8 alin (2) din Legea 82/1991 și pct. 111(3) din Ordinul 1752/2005.

Prin referatul cu propuneri de soluționarea contestației organul de inspectie fiscală propune respingerea contestației iar în adresa de înaitare a acestuia nr. 7731/15.09.2008 mentionează că "nu există

dosar de urmarire penală."

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

Referitor la suma de "S" lei reprezentând obligații suplimentare de plată privind impozitul pe profit în sumă de "S1" lei și majorări de întârziere la plata în sumă de "S2" lei, stabilite la inspecția fiscală din data de 30.05.2008, **cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului "V" se poate pronunța asupra corectitudinii stabilirii impozitului pe profit obținut din vânzarea terenurilor în condițiile în care actele administrativ fiscale contestate nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 43 (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.**

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr..../30.05.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea:

+ a înregistrat în lunile iunie și respectiv noiembrie 2006 reevaluarea unor terenuri aflate în proprietate, făcând înregistrările contabile:

- 211 = 105 = 6... lei, și respectiv

- 211 = 105 = 2... lei;

+ a înregistrat în luna februarie anul 2007 reevaluarea unui teren aflat în proprietate făcând înregistrarea contabilă:

- 211 = 105 = 1.... lei,

+ totodată în actele administrativ fiscale atacate se mai consemnează că "în același timp" societatea vinde aceste terenuri înregistrând atât la venit cât și la cheltuielă aceste sume rămânând în sold la sfârșitul anului 2006 suma de.... lei, respectiv al anului 2007 suma de lei, în contul 105 - diferențe din reevaluare aferente unor terenuri care nu se mai afla în patrimoniul societății.

Față de aceste constatări, făcând aplicarea prevederilor art. 19(1) și art. 24 pct. 15 din Legea 571/2003, ținând seama de precizările art. 7 alin. (1) pct. 33 al aceluiași act normativ și pct. 57¹ din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele Metodologice de aplicarea Legii 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 8 alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/1991 și ale pct. 111 alin. (3) din Ordinul 1752/2005, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de lei pentru anul 2006 și cu suma de lei pentru anul 2007, stabilind în sarcina societății obligații suplimentare de plată la impozitul pe profit în sumă de "S11" lei pentru anul 2006 și respectiv în sumă de "S1₂" lei pentru anul 2007.

Conform anexei nr. 3 a RIF nr./30.05.2008 majorările de întârziere calculate conform art. 115 și art. 119 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aferente diferenței de plată la impozitul pe profit în sumă de lei sunt în valoare de " lei, diferența în sumă de "S2₂" lei reprezentând majorări aferente diferenței suplimentare de plată la impozitul pe profit în sumă de "S1₂" lei pe care societatea și-o însușește și pentru care urmează a se respinge contestația ca nemotivată.

În Raportul de inspecție fiscală nr./30.05.2008 nu se menționează actele normative în baza cărora s-a efectuat reevaluarea terenurilor, ori se știe că ultima reevaluare luată în considerare din punct de vedere fiscal este cea efectuată conform Hotărârii Guvernului nr. 1553/2003.

În drept, se fac aplicabile :

- prevederile art. 43 (1) lit. e) art.109 și 213(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată în anul 2007, cu modificările ulterioare:

- **art. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

[...]

e) motivele de fapt;

[...]

- **art. 109 " Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

(1) rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual 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.[...]".

art. 213 (1) " Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării"

- punctul 2.1.2: din Ordinul MEF-ANAF nr. 972/2006 potivit căruia în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta".

"Informațiile prevăzute la pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și/sau accesorii aferente acestora. În cazurile în care legea permite și există constatări, se pot înscrie obligații fiscale accesorii, fără ca organele fiscale să stabilească o obligație fiscală principală suplimentară la sfârșitul perioadei verificate. În acest caz, în col. 4 "baza impozabilă stabilită suplimentar" se va înscrie obligația fiscală principală stabilită suplimentar de plată pe o anumită perioadă, chiar dacă în perioadele următoare aceasta s-a anulat".

Se reține că referitor la diferența suplimentară de plată privind impozitul pe profit aferent operațiunilor de vânzare terenuri organul de inspecție fiscală, în motivarea deciziei de impunere la punctul 2.1.2. Motive de fapt consemnează:" societatea inregistreaza reevaluarea unor terenuri aflate in proprietate, in contul 105; in acelasi timp, societatea vinde aceste terenuri, inregistrand atat venituri, cat si cheltuiala, ramanand suma dusa in contul 105 - diferente din reevaluare aferenta unor terenuri, care nu se mai afla in patrimoniul societatii. Aceasta suma este nedeductibila la calculul impozitului pe profit".

Așadar, față de cele prezentate mai sus, rezultă că decizia de impunere nr./30.05.2008 în ce privește suma de "S1" lei - impozit pe profit, nu respectă prevederile art. 43 lit. e), art. 109 din Codul de procedură fiscală republicat, pct. 2.1.2 din Ordinul MFP nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" în sensul că nu prezintă **detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat operațiunea patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale.**

Potrivit celor arătate în cuprinsul prezentei decizii, organul de soluționare, ținând seama de prevederile alin.(1) al art. 213 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, face aplicabile prevederile alin (3) al aceluiași articol care precizează **"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"**, a pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 : **"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat"**și ale art. 47 (2) din Codul de procedură fiscală, republicat în 2007 cu modificările ulterioare: **"(2) Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor principale anulate"** și urmează pe cale de consecință să desființeze parțial decizia de impunere nr..../30.05.2008 pentru suma de "S1" lei reprezentând impozit pe profit precum și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de lei.

Ca urmare a desființării parțiale a actelor administrative fiscale atacate, organul de inspecție fiscală va face aplicarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005 care

stipuează: **"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 ale pct. 12.8. din același act normativ care precizează **"Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "M" SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. din 30.05.2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 30.05.2008 încheiat de reprezentanți ai A.F.P. "V". - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, în conformitate cu prevederile alin. (3) al art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Desființarea parțială a pct. 21.1. "obligatii fiscale suplimentare din Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../30.05.2008 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../30.05.2008, pentru suma de "S₁" ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de "S₁" lei și majorări de întârziere aferente în sumă de "S₂," lei stabilită de inspecția fiscală desfășurată la S.C. "M" S.R.L. "V", în perioada 14.05 - 27.05.2008, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei decizii, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actele administrative fiscale contestate, să efectueze o nouă inspecție fiscală care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv calculul majorărilor de întârziere aferente.

2. Respingerea parțială a contestației formulată de S.C. "M" SRL "V", ca neîntemeiată, pentru suma de S₂, lei reprezentând majorări de intarziere aferente diferenței de plata stabilita de inspectia fiscală la impozitul pe profit in sumă de "S₁" . lei, însușită de contestatoare.

3. În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr.92/2003, republicată, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului "V".

**DIRECTOR EXECUTIV,
ec. MIHĂIȚĂ PANȚIRU**