



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

**DECIZIA NR. / . 09.2010
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. X X & X SA
din X, jud. X ,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907853/28.05.2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **S.C. X X & X SA** cu sediul în Oraș X, Șos. X nr.4C, județul X, cu privire la contestația înregistrată sub nr.907853/15.06.2010, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/18.05.2010.

S.C. X X & X SA contestă **suma de X lei**, reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - accesorii aferente impozitului pe profit;

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, respectiv la data de 27.05.2010, conform ștampilei aplicată de Registratura A.N.A.F., față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010, conform mențiunii înscrisă pe adresa nr.X/19.05.2010 de comunicare a acesteia, "*Am primit un exemplar 26.05.2010*", cu semnătura și ștampila societății.

Constatănd că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea regăsindu-se la poziția X din Anexa 1 privind Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 august 2009 la Ordinul MFP nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este Investita să soluționeze contestația formulată de **S.C. X X & X SA** cu sediul în Oraș X, județul X .

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/18.05.2010, societatea susține următoarele:

1.) În ceea ce privește suma de X lei reprezentând cheltuieli cu servicii de asistență financiară și economică prestate de SC X/ X 2001 SRL, respectiv cheltuieli cu comisionul anual/ de succes achitat către SC X/ X 2001 SRL,

a) Referitor la suma de X lei (X pe anul 2004, X lei pe anul 2005, X lei pe anul 2006, X lei pe anul 2007, X lei pe anul 2008) reprezentând cheltuieli cu servicii de asistență financiară și economică prestate de SC X/ X 2001 SRL, societatea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza Contractelor nr.X/10.03.2002, nr.X/01.12.2004 și a Actelor adiționale din data de 29.10.2007 și din data de 15.04.2005, ce au ca obiect asigurarea de servicii de asistență financiară și economică, și prin care s-a stabilit plata unei indemnizații lunare fixe, plus taxa pe valoarea adăugată.

Contestatoarea precizează că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât toate condițiile stipulate în aceste acte normative au fost respectate.

De asemenea, contestatoarea precizează că prin neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli de către organele de inspecție fiscală pe motiv că nu există date referitoare la serviciile prestate, nu sunt precizate tarifele percepute, nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice

materiale corespunzătoare care să ateste efectuarea lucrărilor, iar serviciile efectuate nu au putut fi cuantificate, nu s-a ținut cont de următoarele:

În contractele de prestări servicii, la obiectul contractului sunt descrise serviciile ce urmează a fi prestata, iar în anexele la facturi sunt detaliate aceste servicii fiind menționat chiar numărul de ore lucrate.

Contractele de prestări servicii fac referire la o sumă fixă lunară care trebuie achitată drept contravaloare a serviciilor prestata, contracte care sunt uzuale în relațiile dintre persoane independente și nu implică vreo obligație referitoare la un tarif pe unitate de măsură atât timp cât părțile au fost de acord cu plata acestor sume.

Natura serviciilor prestata așa cum sunt prezentate în obiectul contractului nu necesită prezentarea de situații de lucrări. Spre exemplu, organizarea și susținerea unui proces de negociere nu are cum să fie reflectat în situații de lucrări întrucât nu necesită materiale ori materii prime consumate pentru prestarea serviciului și nici derularea de lucrări cu caracter succesiv pentru a fi menționate în situații de lucrări întocmite la diverse termene.

Totodată, contestatoarea susține că fiecare factură achitată de societate are atașate rapoarte prin care sunt descrise aceste servicii și/sau fișe de timp, astfel că nu este necesar ca serviciile prestata să poată fi cuantificate atât timp cât realizările financiare ale companiei atestă prestarea efectivă. În acest sens, societatea prezintă cuantumul profitului impozabil realizat și al impozitului pe profit achitat pe întreaga perioadă verificată și arată că aceste cheltuieli cu prestările de servicii au contribuit în mod real la dezvoltarea societății și la obținerea de venituri impozabile.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au analizat și alte contracte încheiate de societate cu diverse persoane fizice sau juridice.

b) În ceea ce privește suma de X lei (X pe anul 2004, X lei pe anul 2005, X lei pe anul 2006,) reprezentând cheltuieli cu comisionul anual, respectiv comisionul de succes, achitat către SC X/ X 2001 SRL, societatea susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza Contractelor nr.5/10.03.2002, nr.X/01.12.2004 și a Actelor adiționale din data de 29.10.2007 și din data de 15.04.2005, ce au ca obiect asigurarea de servicii de asistență financiară și economică, și prin care s-a stabilit plata unei indemnizații lunare fixe plus taxa pe valoarea adăugată, precum și o sumă calculată procentual din valoarea finanțărilor aduse.

Contestatoarea precizează că aceste cheltuieli reprezintă valoarea compensației anuale care se înregistrează ca o cheltuială aferentă perioadei și este efectuată în scopul realizării de venituri, fiind deductibilă la calculul profitului impozabil conform art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Aceste servicii se referă la

finanțarea activității curente a societății, asistarea societății în negocierile cu Investitorii, instituțiile financiare și bancare.

De asemenea, societatea susține că fiind vorba de un comision anual calculat ca procent din valoarea finanțărilor atrase în anul precedent se consideră prestat și va fi plătit în anul următor pentru care prestatorul a asigurat asistența în vederea obținerii finanțării.

Documentele justificative pentru aceste cheltuieli sunt Actul adițional încheiat la data de 28.04.2004 la Contractul de asistență financiară nr.X/2002, Actele adiționale încheiate la data de 25.01.2005 și la data de 15.04.2005 la Contractul de asistență financiară și economică nr.X/2004 și facturile fiscale emise de prestator.

Mai mult, contestatoarea arată că în situația în care o cheltuială este justificată cu documente potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Chiar dacă, prin absurd, ar fi considerate ca fiind aferente anului anterior își păstrează caracterul deductibil din motivele:

- OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene invocat de organele de inspecție fiscală nu reglementează caracterul deductibil sau nedeductibil al unei cheltuieli și nu puteau fi aplicate în anul 2004 intrând în vigoare la data de 01.01.2006;
- prin înregistrarea cu întârziere a acestor sume societatea nu a produs un prejudiciu bugetului de stat întrucât sunt cheltuieli deductibile.

2.) În ceea ce privește suma de X lei reprezentând facilitate fiscală, societatea susține că la achiziția mijloacelor fixe pe perioada 2003 – 2005 a aplicat prevederile art.11 alin.5 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și ale art.24 alin.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv a înregistrat fiscal, la data punerii în funcțiune a acestora, 20% din valoarea de achiziție a mijloacelor fixe.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au constatat eronat că suma de X lei este nedeductibilă pe anul 2004 din următoarele motive:

Perioada verificată a fost 01.01.2004 – 31.12.2008 astfel că o cheltuială nedeductibilă aferentă anului 2003, anterior perioadei controlate, nu poate să fie transferată în anul 2004, încâlcându-se prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu cele ale OMFP nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă această sumă aferentă anului 2003, perioadă care a mai fost verificată prin procesele

verbale nr.X/23.10.2003 și nr.X/25.06.2004 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, care au vizat perioadele 01.10.2002 – 30.06.2003 și respectiv 01.07.2003 – 31.12.2003 fără a avea dreptul legal de a se efectua reverificarea unei perioade deja controlate.

Reverificarea unei perioade deja controlate poate avea loc numai în condițiile prevăzute de art.105 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, organele de inspecție fiscală au verificat trim.IV 2003 fără să întocmească referatul menționat la pct.102.6 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ce stă la baza emiterii unei decizii de reverificare, decizie ce nu a fost prezentată societății verificate și nici nu a fost menționată în raportul de inspecție fiscală, fapt ce conferă reverificării caracter de nelegalitate.

3.) Referitor la suma de X lei reprezentând venituri suplimentare impozabile, contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit aceste venituri suplimentare impozabile, din următoarele motive:

SC X X SRL a fost absorbită de SC X X & X SA în urma fuziunii prin absorbție și toate drepturile și obligațiile aferente acestei societăți au fost preluate de societatea absorbantă.

În perioada iulie-august 2004 SC X X SRL a achiziționat un teren în suprafață de 129.622,3 mp la prețul de 1,6 lei/mp iar în luna decembrie 2004 din acest teren a înstrăinat suprafața de 63.320 mp către asociatul X la prețul de 1,6 lei/mp.

Organele de inspecție fiscală au constatat că vânzarea s-a efectuat la un preț sub prețul de piață practicat pentru astfel de tranzacții având în vedere constatările Gărzii Financiare – Comisariatul General din Nota de constatare nr.X/17.11.2009 și prețul de 20 USD/mp cu care X SRL a achiziționat suprafața de teren de 4,25 ha la data de 15.04.2004.

Contestatoarea susține că atât la data achiziției părților sociale aferente SC X X SRL, cât și la data fuziunii cu aceasta companie nici venitul în valoare de X lei și nici impozitul pe profit în sumă de X lei nu era evidențiat în situațiile financiare ale SC X X SRL, iar foștii asociați au declarat pe propria răspundere că societatea absorbită nu prezintă datorii sau creanțe suplimentare celor menționate în situațiile financiare.

De asemenea, societatea precizează că deși organele de inspecție fiscală au menționat că au efectuat inspecția fiscală și la SC X X SRL nu au menționat modul de stabilire a prețului de achiziție al terenului în condițiile în care acesta a fost cumpărat de la X X (ROMÂNIA) SRL, societate afiliată cu

SC X X SRL, la data achiziției terenului X X (ROMÂNIA) SRL era administrată de X.

Societatea susține că între data achiziției terenului de la X X (ROMÂNIA) SRL și până la momentul vânzării acestuia către X au trecut un număr de 4 luni (august 2004 – decembrie 2004) iar prețul de vânzare al terenului a fost egal cu cel de achiziție.

De asemenea, contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală a stabilit în mod arbitrar, neprofesional și fără a solicita efectuarea unei expertize tehnico-economice privind stabilirea prețului de piață conform prevederilor art.49 alin.1 lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea arată că prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat în raportul de inspecție fiscală nu erau aplicabile persoanelor rezidente în România la data la care tranzacția a avut loc. Acest fapt este statuat de pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Chiar neținând cont de prevederile legale de mai sus societatea susține că prețul ipotetic al tranzacției a fost stabilit arbitrar, fără a se folosi vreo metodă de evaluare acceptată profesional, fără a se compara valori ale unor prețuri de piață determinate statistic, fără a se utiliza valori ale unor prețuri de piață identificate în tranzacții comparabile.

Totodată, contestatoarea arată că pe numele foștilor asociați ai SC X X SRL, în baza Rezoluției din data de 01.03.2010 emisă de Parchetul de pe lângă ICCJ- DNA – Secția de Combatere a Infrațiunilor Conexe Faptelor de Corupție, în dosarul X/P/200, a fost dispusă începerea urmăririi penale pentru infracțiuni de natură economică și care privesc activitatea societăților SC X X SRL și X X (ROMÂNIA) SRL.

De asemenea, societatea susține că potrivit prevederilor art.92 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu intră în atribuțiile organelor de inspecție fiscală efectuarea de constatări tehnico-științifice sau alte verificări în scopul lămuririi unor fapte sau împrejurări ale cauzelor aflate în cercetarea organelor de urmărire penală. Mai mult, societatea arată că în situația în care organele de urmărire penală vor stabili existența faptelor de evaziune fiscală în legătură cu tranzacțiile efectuate de asociații SC X X SRL în numele și în contul acestei societăți comerciale și se va stabili un prejudiciu în sarcina persoanelor vinovate aceasta nu va mai reprezenta o datorie a SC X X SRL care nu a fost preluată de SC X X & X SA prin procesul de fuziune iar în situația în care instanțele competente vor stabili nevinovăția acționarilor nu se va stabili nicio datorie în sarcina acționarilor și nici a SC X X SRL astfel că, societatea contestatoare nu are cum să fie răspunzătoare pentru o datorie care nu există.

De asemenea, societatea precizează că potrivit art.19 alin.2 din Codul de procedură Penală, judecata în fața instanței civile se suspendă până la rezolvarea definitivă a cauzei penale și se aplică regula potrivit căreia penalul ține în loc civilul întrucât soluția dată în acțiunea penală are caracter de ordine publică și trebuie să fie luată în considerare cu prioritate la soluționarea acțiunii civile.

Prevederile art.22 din Codul de procedură Penală consacră autoritatea de lucru judecat în fața instanței civile, soluție consacrată și de art.214 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care se acordă dreptul organului de soluționare a contestației pe cale administrativă de a suspenda soluționarea cauzei atunci când sunt sesizate organele de drept cu privire la existența săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

De asemenea, contestatoarea susține că prevederile art.214 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, consacră opozabilitatea hotărârii definitive a instanței penale față de organele competente pentru soluționarea contestației cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Ca urmare a celor prezentate societatea susține că punerea în sarcina acesteia a unei datorii ipotetice aduce prejudicii acestei companii mai ales în condițiile în care este o societate comercială listată la bursa de valori, iar plata unor datorii inexistente sau o eventuală blocare a unor conturi reprezintă prejudicii irecuperabile, mai ales în condițiile impuse de actuala criză a industriei dezvoltării imobiliare.

4. În ceea ce privește diferența din reevaluarea terenurilor în sumă de X lei pe anul 2007 și în sumă de X lei pe anul 2008, societatea susține că în anul 2005 a fuzionat prin absorbție cu X SRL, drepturile și obligațiile acesteia fiind preluate de societatea contestatoare. La data fuziunii a fost preluat și terenul în suprafață de 36.250,5 mp a cărui valoare a fost stabilită printr-un raport de evaluare întocmit în luna ianuarie 2006, de un evaluator autorizat la suma de X lei.

În anii 2007 și 2008 SC X X & X SA a vândut părți din terenul preluat, la valoarea reevaluată.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au constatat că diferența de X lei pe anul 2007 și de X lei pe anul 2008 din reevaluarea terenului reprezintă venit impozabil.

Astfel societatea precizează că la momentul fuziunii diferența din reevaluarea terenului față de cum era înregistrată în bilanțul de fuziune al SC X SRL nu provenea din sume care fuseseră deduse anterior și prin urmare nu

putea fi inclusă în veniturile impozabile cum se prevede la art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la pct.57¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, contestatoarea susține că terenul reevaluat a intrat în patrimoniul societății la valoarea reevaluată, fără a modifica la momentul fuziunii valoarea fiscală a terenurilor .

Începând cu data de 01.01.2007 prin pct.71⁵ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în valoarea fiscală a terenurilor a fost introdusă și diferența provenită din reevaluarea acestora pe perioada 01.01.2004 – 31.12.2006.

Totodată, contestatoarea susține că la momentul înstrăinării terenului SC X X & X SA a uzat de dreptul dobândit și a introdus în valoarea fiscală a terenului înstrăinat diferența din reevaluare astfel că, întrucât la data înstrăinării în situațiile financiare ale societății nu figura nici o diferență din reevaluare nu are relevanță fiscală și nu implică plata vreunui impozit calculate asupra diferenței din reevaluare deoarece:

-introducerea în valoarea fiscală a diferențelor din reevaluare prin pct.71⁵ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este condiționată de obligativitatea preluării vreunei rezerve provenită din reevaluare. Valoarea fiscală a terenurilor, începând cu data de 01.01.2007, pentru toți contribuabilii plătitori de impozit pe profit, includea valorile reevaluate;

- chiar dacă rezerva din reevaluare a terenului nu ar fi fost folosită în procesul de fuziune și ar fi fost preluată ca atare de societate aceasta nu ar fi devenit un element de venit impozabil la momentul înstrăinării terenului.

Potrivit argumentelor prezentate în contestație și documentelor anexate la aceasta, societatea susține că nu datorează obligațiile fiscale calculate în sarcina sa și nici accesoriile aferente.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.X/18.05.2010, astfel:

Perioada verificată: 01.01.2004 – 31.12.2008.

1.) În ceea ce privește suma de X lei reprezentând cheltuieli cu servicii de asistență financiară și economică prestata de SC X/ X 2001

SRL, respectiv cheltuieli cu comisionul anual/ de succes achitat către SC X/ X 2001 SRL,

a) Referitor la suma de X lei (X pe anul 2004, X lei pe anul 2005, X lei pe anul 2006, X lei pe anul 2007, X lei pe anul 2008) reprezentând cheltuieli cu servicii de asistență financiară și economică prestata de SC X/ X 2001 SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În anul 2002 și la data de 01.12.2004, SC X/ X 2001 SRL, în calitate de prestator, reprezentată de d-na X X X, ce are și calitatea de acționar principal la societatea verificată, precum și funcția de director, încheie cu S.C. X X & X SA Contractul de prestări servicii de asistență economică și financiară prin care, la art.2, se prevede că prestatorul are obligațiile:

- să organizeze și să conducă activitatea de finanțare [...];
- să organizeze și să conducă activitatea de dezvoltare a societății;
- să acorde Consultanta în vederea organizării și conducerii activității de aprovizionare;
- să realizeze studii de fezabilitate necesare pentru atragerea de finanțări.

De asemenea, s-a constatat că la data de 22.05.2003 SC X SRL, în calitate de prestator, reprezentată de D-na X în calitate de administrator, a încheiat cu S.C. X X & X SA un Contract de administrare, al cărui obiect constă în organizarea, administrarea și gestionarea unor strategii de politică de dezvoltare a societății.

Totodată, s-a constatat că a fost încheiat Contractul de mandat nr.117/11.10.2007 prin care D-na X, denumită "Director" are următoarele atribuții :

- pune în aplicare strategia de dezvoltare a societății prin departamentele aflate în subordine;
- organizează și conduce activitatea departamentelor (Dep. Marketing, Dep. Vânzări, Dep. Economic, etc.).

Potrivit celor trei contracte de prestări servicii în care d-na X are calitatea de administrator, director și acționar principal, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii sunt similare, referindu-se la dezvoltarea societății, precum și faptul că în justificarea fiecărei facturi fiscale are atașat un Raport de activitate – contract, în care sunt înscrise date calendaristice și numărul de ore, fiind marcată cu culoare căsuța corespunzătoare unei societăți cu care ar fi existat discuții sau negocieri.

Potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de asistență, Consultanta și altele, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile: să fie efectiv prestată în baza unui contract ce cuprinde date referitoare la prestatori, termene de execuție, natura serviciilor și tarifele percepute iar defalcarea cheltuielilor să se efectueze pe întreaga perioadă a contractului. Prestarea efectivă se justifică cu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzătoare. Ca urmare, s-a constatat că societatea nu a îndeplinit aceste condiții, respectiv:

- nu există date referitoare la serviciile prestata;
- nu sunt precizate tarifele percepute;
- nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru, sau orice alte documente corespunzătoare care să ateste efectuarea lucrărilor, iar serviciile efectuate nu au putut fi cuantificate;
- în facturile fiscale emise de furnizor nu a fost detaliată valoarea prestațiilor de servicii, astfel că, nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu astfel de servicii în sumă de :
 - X lei pe anul 2004;
 - X lei pe anul 2005;
 - X lei pe anul 2006;
 - X lei pe anul 2007;
 - X lei pe anul 2008.

b). În ceea ce privește suma de X lei (X pe anul 2004, X lei pe anul 2005, X lei pe anul 2006) reprezentând cheltuieli cu comisionul anual sau comisionul de succes, achitat către SC X/ X 2001 SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna aprilie 2004 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de X lei reprezentând prestări servicii efectuate în anul 2003 și achitate în anul 2004, așa cum rezultă din Actul adițional la Contractul nr.X/2002. Ca urmare, s-a constatat că această cheltuială aparține anului fiscal 2003 și potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu este deductibilă în anul 2004.

De asemenea, s-a constatat că în luna iunie 2005 și în luna august 2006 societatea a înregistrat pe cheltuieli comision de finanțare în sumă de X lei, aferent anului 2004, și respectiv cheltuieli cu comisionul de succes în sumă de X, aferent anului 2005, în baza Actului adițional la Contractul nr.X/2004.

În baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.45 de la secțiunea 6 din OMFP nr.1752/2004 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil având în vedere că suma de X lei este

înregistrată în anul 2005 și aparține anului 2004 iar suma de X lei este înregistrată în anul 2006 și aparține anului 2005.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală menționează că **aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și ca urmare a motivelor prezentate pentru cheltuielile cu prestările de servicii efectuate în baza celor două Contracte nr.X/2002 și nr.X/2004, precum și în baza actelor adiționale la acestea, a fost calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.**

2. În ceea ce privește suma de X lei pe anul 2003, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2003 societatea a dedus cheltuieli cu amortizarea reprezentând 20% din valoarea de achiziție a mijloacelor fixe amortizabile, la data punerii acestora în funcțiune, conform prevederilor art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

S-a constatat că potrivit acestor articole societatea avea obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata normală de utilizare, iar în cazul nerespectării acestei prevederi impozitul pe profit se recalculează inclusiv pe perioada pe care s-a aplicat deducerea.

Întrucât societatea a vândut mijloacele fixe pentru care a beneficiat de facilitatea fiscală menționată, înainte de termenul stabilit prin lege, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei aferentă anului 2003 reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal începând cu data de la care a fost dedusă, conform art.24(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3. Referitor la suma de X lei reprezentând venituri suplimentare impozabile, organele de inspecție fiscală precizează că în cadrul prezentei inspecții fiscale a fost verificată și SC X X SRL, de la data înființării până la data fuziunii cu SC X X & X SA, conform prevederilor art.238- 251 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare și OMFP nr.1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora*).

S-a constatat că SC X X SRL a fost absorbită de SC X SA în urma fuziunii prin absorbție și toate drepturile și obligațiile aferente acestei societăți au fost preluate de societatea absorbantă.

În perioada iulie-august 2004 SC X X SRL a achiziționat de la SC X X ROMANIA SRL un teren în suprafață de 129.622,3 mp la prețul de 1,6 lei/mp iar în luna decembrie 2004 din acest teren a înstrăinat suprafața de

63.320 mp către asociatul X la prețul de 1,6 lei/mp, deși în acea perioadă prețul de vânzare în zona respectivă era mai mare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că vânzarea s-a efectuat la un preț de vânzare sub prețul de piață practicat pentru astfel de tranzacții, având în vedere constatările Gărzii Financiare – Comisariatul General din Nota de constatare nr.X/17.11.2009 și prețul de 20 USD/mp cu care X SRL a achiziționat suprafața de teren de 4,25 ha la data de 15.04.2004, în aceeași zonă.

Astfel, în temeiul art.11 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea venitului SC X X SRL prin reconsiderarea prețului de vânzare la prețul estimat de 20USD/mp .

În aceste condiții, veniturile SC X X SRL sunt de X lei față de 85.136 lei cât erau contabilizate astfel că, întrucât prin fuziunea efectuată SC X SA a preluat toate drepturile și obligațiile societății absorbite, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea veniturilor cu suma de X lei, pe anul 2004 și au stabilit în sarcina SC X X & X SA impozit pe profit suplimentar.

4. În ceea ce privește diferența din reevaluarea terenurilor în sumă de X lei pe anul 2007 și în sumă de X lei pe anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 05.10.2005 s-a încheiat Proiectul de fuziune, publicat în Monitorul Oficial nr.3517/02.11.2005, prin care s-a hotărât fuzionarea prin absorbție a două societăți comerciale, societatea absorbantă fiind SC X SA, iar societatea absorbită SC X SRL. În urma absorbției SC X SRL s-a dizolvat fără lichidare cu transmiterea universală a patrimoniului acesteia către SC X SA astfel că, au fost preluate toate obligațiile și drepturile societății absorbite. La data de 20.12.2005 SC X SRL a fost radiată de la Oficiul Registrului Comerțului.

În luna ianuarie 2006 s-a întocmit Raport de evaluare a terenului în suprafață de 36.250,5 mp, stabilindu-se valoarea de X lei (X euro; 60 euro/mp).

În bilanțul SC X SRL, înainte de fuziune, sunt prezentat în Activ terenuri în valoare de X lei, iar în Pasiv rezerve din reevaluarea în sumă de X lei.

Cu ocazia fuziunii, prin nota contabilă :

301 "Materii prime" X2 = 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" X lei,

SC X SA preia valoarea reevaluată a terenurilor deținute de SC X SRL în timp ce capitalul social, rezervele din reevaluare, rezervele legale, etc. prin notele contabile :

456 "Decontări cu acționarii/asociați = 1042 "Prime de fuziune" X lei;
privind capitalul"

1042 "Prime de fuziune" = 261 "Acțiuni deținute la entități afiliate" X
X lei,

sunt utilizate pentru a acoperi diferența între valoarea nominală a titlurilor de participare (1012 "Capital subscris vărsat" capital social X – x lei) și valoarea achitată pentru respectivele titluri de către SC X SA (cont 261 "Acțiuni deținute la entități afiliate" X - X lei).

De asemenea, cu ocazia fuziunii SC X SRL a comunicat SC X SA valoarea fiscală a terenurilor respective care este în sumă de 68,30 lei/mp.

S-a constatat că, în anul 2007, SC X SA a vândut terenuri ce au fost dobândite în urma fuziunii și a descărcat gestiunea la valoarea reevaluată de 229,11 lei/mp în condițiile în care, în pasivul societății nu mai existau evidențiate rezervele din reevaluare.

Organele de inspecție fiscală au constatat, având în vedere prevederile OMFP nr.1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora*), că drepturile și obligațiile acestora au fost preluate de SC X X & X SA. La data fuziunii a fost preluat și terenul în suprafață de 36.250,5 mp a cărui valoare a fost stabilită printr-un raport de evaluare întocmit în luna ianuarie 2006 de un evaluator autorizat la suma de X lei.

În anii 2007 și 2008 SC X X & X SA a vândut părți din terenul preluat la valoarea reevaluată.

Ca urmare, în baza prevederilor OMFP nr.1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora*), potrivit căruia societatea absorbită trebuie să transmită societății absorbante valoarea fiscală a fiecărui element de activ și pasiv și ale art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definește valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile ca fiind valoarea utilizată pentru calculul amortizării fără a avea în vedere datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a activelor, s-a constatat că societatea a preluat terenurile la valoarea de 68,30 lei/mp, dar nu a mai respectat la momentul vânzării terenurilor această valoare.

Astfel, întrucât SC X X & X SA nu a preluat rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, aceste sume fiind utilizate pentru acoperirea diferenței între valoarea nominală a titlurilor de participare și valoarea achitată pentru titlurile de participare și ținând cont că la calculul impozitului pe profit pe anul 2007 sumele din reevaluarea terenurilor vândute au fost considerate

cheltuieli deductibile, coroborat cu prevederile art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația să impoziteze suma de X lei reprezentând valoarea reevaluării terenului vândut în anul 2007 ($150,81 \times 10.419,11 \text{ mp} = X \text{ lei}$).

De asemenea, în baza aceluiași constatări având în vedere că la data fuziunii societatea nu a preluat rezervele din reevaluare iar la calculul impozitului pe profit pe anul 2008 sumele din reevaluarea terenurilor vândute au fost considerate cheltuieli deductibile, coroborate cu art.22(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația să impoziteze suma de X lei ($150,81 \times 1.512,71 \text{ mp} = X \text{ lei}$).

5. De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la :

- recalcularea impozitului pe profit pentru suma de X lei reprezentând cheltuieli suplimentare cu amortizarea în procent de 20% din valoarea de achiziție a mijloacelor fixe amortizabile **dedusă în anul 2004**, având în vedere că societatea nu a respectat condiția prevăzută pentru această facilitate, respectiv păstrarea în patrimoniu a mijlocului fix cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata normală de funcționare;

- neacceptarea la deducere a calculului profitului impozabil **pe anul 2004**, a sumei de X lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele aferente creanțelor din data de 01.01.2004 ce depășește procentul de 20% prevăzut de art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- recalcularea impozitului pe profit pentru suma de X lei reprezentând cheltuieli suplimentare cu amortizarea în procent de 20% din valoarea de achiziție a mijloacelor fixe amortizabile **deduse în anul 2005** având în vedere că societatea nu a respectat condiția prevăzută pentru această facilitate cu privire la menținerea acestor mijloace fixe în patrimoniu cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata normală de funcționare;

- **în anul 2005** a fost stornată suma de X lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele aferente creanțelor din data de 01.01.2004 ce depășește procentul de 20% prevăzut de art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât în cursul trim.II 2005 societatea a recalculat aceste provizioane

- pe trim.I și II 2006 a fost stornată de pe cheltuielile nedeductibile suma de X lei reprezentând diferența dintre valoarea fiscală și valoarea contabilă pentru descărcarea din gestiune a unor terenuri vândute din Complexul X, sumă ce a fost înregistrată în trim.III 2006, fiind calculate majorări de întârziere.

Urmare a celor constatate a fost alculat impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

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

1.) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu serviciile de asistență financiară și economică și cheltuielilor cu comisionul anual respectiv comisionul de succes, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu serviciile de asistență financiară și economică în sumă de X lei și cheltuielile cu comisionul anual, respectiv comisionul de succes în sumă de X lei sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea nu prezintă documente care să justifice realitatea prestării și în consecință cele două condiții cumulative prevăzute de lege nu sunt îndeplinite.

Perioada verificată : 01.01.2004 – 31.12.2008.

În fapt, pe perioada verificată societatea a înregistrat cheltuieli cu prestările de servicii, în baza Contractului de asistență financiară nr.X/2002 și a Contractului de asistență economică și financiară nr.X/01.12.2004 încheiate cu SC X/ X 2001 SRL, în sumă totală de X lei (X pe anul 2004, X lei pe anul 2005, X lei pe anul 2006, X lei pe anul 2007, X lei pe anul 2008).

De asemenea, în baza Contractului de asistență financiară nr.X/2002 și a Contractului de asistență economică și financiară nr.X/01.12.2004 încheiate cu SC X/ X 2001 SRL, precum și a actelor adiționale la acestea, societatea a înregistrat, pe perioada 2004 – 2006, cheltuieli cu comisionul anual, în sumă de X lei (X pe anul 2004, X lei pe anul 2005, X lei pe anul 2006).

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile de asistență având în vedere că nu s-au prezentat documente care să ateste efectuarea acestora.

În ceea ce privește cheltuielile cu comisionul anual acestea nu au fost acceptate la deducere pe motiv că nu sunt aferente exercițiului financiar în care au fost înregistrate precum, și datorită faptului că serviciile de asistență nu sunt justificate cu documente.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Iar potrivit prevederilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Totodată, art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 – 2006, prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, Consutanta, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Începând cu data de 01.01.2007 prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate în sensul:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, Consutanta, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”.

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, Consutanta, asistență sau alte prestări de servicii **trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:***

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestata, să fie executate în baza unui contract** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestata, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Față de prevederile legale citate mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Referitor la cheltuielile cu serviciile de asistență economică și financiară se reține că prin Contractul de asistență financiară nr.x/10.03.2002 încheiat între SC X/ X 2001 SRL în calitate de prestator și S.C. X SA în calitate de beneficiar, **valabil pe perioada 01.03.2002 – 01.03.2005**, ce are ca obiect asigurarea de servicii de asistență financiară, la art.3 “*Obligațiile prestatorului*”, se prevede:

“Prestatorul se obligă:

Să participe la activitatea de finanțare prin întâlniri și negocieri cu instituții financiare, bancare și Investitori;

Să pregătească, folosind informațiile furnizate de beneficiar, materialele necesare, inclusiv studii de fezabilitate pentru obținerea finanțării;

Să participe la discuții și negocieri cu Investitorii în acțiuni emise de companie”.

În ceea ce privește prețul contractului, la art.5 din contract, se prevede: “[...]”

Beneficiarul va achita prestatorului pentru serviciile prestate, o sumă de 2.500 USD/lună. La această se adaugă TVA.

La sfârșitul fiecărei luni Xantul va întocmi un decont cu activități desfășurate.

În funcție de nivelul de atragere a resurselor financiare necesare, prestatorul va primi și un comision anual care fi negociat de părți și va face obiectul unui act adițional la prezentul contract ”.

Prin actul adițional din data de 28.01.2004 la Contractul de asistență financiară nr.5/10.03.2002 se prevede:

“În baza art.5 din contract, beneficiarul se obligă să achite prestatorului un comision de 1,9% din valoarea finanțării atrase pe anul 2003 pentru achiziția de terenuri. Valoarea este de 2.240.000 USD.

Plata comisionului se va face în semestrul I 2004.”

Totodată, prin Contractul de asistență economică și financiară nr.X/01.12.2004 încheiat între SC X/ X 2001 SRL în calitate de prestator și S.C. X SA în calitate de beneficiar, **valabil pe o perioadă de 24 luni**, ce are

ca obiect asigurarea de servicii de asistență economică și financiară, la art.3 "Obligațiile prestatorului", se prevede:

"Prestatorul se obligă:

-să organizeze și să conducă activitatea de finanțare a SC X SA în sensul atragerii și obținerii de resurse financiare necesare bunei funcționări a societății;

-să organizeze și să coordoneze activitatea de dezvoltare a societății;

-să acorde Consutanta în vederea organizării și conducerii activității de aprovizionare;

-să realizeze studiile de fezabilitate necesare pentru atragerea de finanțări."

În ceea ce privește prețul contractului, la art.5 din contract, se prevede: *"Pentru serviciile ce constituie obiectul prezentului contract, Beneficiarul se obligă să plătească Prestatorului, lunar, suma de 2.500 USD plus TVA.*

Lunar, Prestatorul va întocmi un decont cu privire la activitățile desfășurate pe care îl va prezenta Beneficiarului.

Onorariul se va plăti proporțional cu gradul de îndeplinire a obiectivelor asumate la începutul fiecărui an calendaristic.

În funcție de nivelul de atragere al disponibilităților, Xantul va mai primi și un comision de succes achitabil o dată pe an."

Prin actul adițional din data de 25.01.2005 la Contractul de asistență economică și financiară nr.X/01.12.2004, se prevede:

"În baza art.5 din contract, beneficiarul se obligă să achite prestatorului un comision de 0,67% plus TVA din valoarea finanțării de 6.500.000 USD atrase în anul 2004 pentru proiectul X.

Plata comisionului se va face în semestrul I 2005."

Totodată, la dosarul cauzei sunt anexate facturile fiscale în care la rubrica privind denumirea produselor/serviciilor este înscrisă mențiunea *"prestări servicii"* și luna la care se referă, fără a se menționa contractul de prestări servicii, având în vedere că cele două contracte se suprapun pe perioada 01.12.2004 -29.02.2005.

De asemenea, se reține că la fiecare factură fiscală sunt anexate rapoarte de activitate în care sunt înscrise activitățile: **negocieri cu banci – X - și Investitori**, pentru intermediere obligațiuni, participare la emisiune de obligațiuni, atragere Investitori emisiune de obligațiuni, pentru asigurare linie de credit refinanțare clienți, pentru soluționare contracte persoane fizice, preluare clienți, negocieri cu X, etc. pentru realizare societate credit ipotecar, **negocieri finale semnare contract de finanțare X, negociere/semnare refinanțare credit 24 mil.Euro X**, negociere pentru finanțare X, **discuții**

referitoare la atragerea de Investitori proiecte, cu Investitori aduși de X, semnare protocoale finanțare clienți X și X, pentru intermediere majorare capital, precum și realizare raport de analiză piața ipotecară, stabilire X modalități de achiziție acțiuni în numele X, întocmire material prezentare X II, analize oferte comparative X, întocmire memorandum vânzare participație imobilia, cu menționarea numărului de ore pentru fiecare activitate.

Conform celor de mai sus se reține că în baza celor două contracte societatea a achitat prestatorului servicii de asistență financiară și economică în vederea obținerii unor finanțări de la instituții financiare, bancare și Investitori în acțiuni ce constau în principal în participarea la întâlniri și negocieri cu reprezentanții acestora, în pregătirea materialelor și studiilor de fezabilitate pentru obținerea finanțării conform celor precizate prin Contractul nr.X/01.03.2002, valabil pe perioada 01.01.2004 – 29.02.2005.

Astfel, analizând rapoartele de activitate comparativ cu clauzele contractuale reiese că activitățile prezentate în acestea au constat în participarea prestatorului la întâlniri, negocieri și discuții cu reprezentanții instituțiilor financiare, bancare și cu Investitorii în acțiuni, însă la rapoartele de activitate nu au fost atașate documente semnate de SC X/ X 2001 SRL din care să reiasă că în urma acestor acțiuni societatea contestatoare a obținut finanțări/refinanțări de la bănci sau instituții financiare, respectiv de la Investitorii în acțiuni, **nu a prezentat contractele încheiate cu aceste bănci sau instituții**, (semnate și/sau contrasemnate și de societatea prestatoare sau documente din care să rezulte că au fost încheiate de SC X SA în urma negocierilor și discuțiilor purtate de SC X/ X 2001 SRL) din care să rezulte cuantumul finanțării acordate de acestea și scopul pentru care a fost obținută și utilizată finanțarea. De asemenea, nu au fost prezentate materialele și studiile de fezabilitate ce trebuiau întocmite de societatea prestatoare pe baza informațiilor furnizate de beneficiar necesare a fi prezentate acestor instituții pentru obținerea finanțării.

Mai mult, din Raportul de activitate pe luna septembrie 2004 reiese că s-au "*semnat protocoale finanțare clienți X*" fără ca acestea să fie prezentate și fără să se precizeze dacă acțiunea s-a finalizat prin obținerea efectivă a unei finanțări și din care să rezulte scopul în care a fost utilizată.

De asemenea, conform clauzelor Contractului de asistență financiară nr.X/01.12.2004, în vigoare pe perioada 01.12.2004 – 01.12.2006, prestatorul se obligă **să conducă și să organizeze activitatea de finanțare în sensul atragerii și obținerii de resurse financiare** necesare bunei funcționări a societății, **să organizeze și să coordoneze activitatea de dezvoltare a societății, să acorde consultanța în vederea organizării și conducerii activității de aprovizionare și să realizeze studiile de**

fezabilitate necesare pentru atragerea de finanțări, or, potrivit rapoartelor de activitate, ca și în cazul Contractului de asistență financiară nr.X/01.03.2002, societatea nu a prezentat studiile de fezabilitate necesare pentru atragerea de finanțări și nici alte documente din care să rezulte concret în ce au constat serviciile privind organizarea și conducerea activității de finanțare.

În ceea ce privește activitatea de Consutanta, organizarea și coordonarea activității de dezvoltare a societății se reține că societatea nu a prezentat alte documente decât rapoartele de activitate din care rezultă activitățile constând în participare la întâlniri, negocieri și discuții, eventual semnări de protocoale ce nu au fost prezentate, din care să reiasă în mod concret natura serviciilor de Consutanta și coordonare a activității de dezvoltare a societății precum și prestarea efectivă a acestora.

Totodată, se reține și faptul că societatea a înregistrat cheltuieli cu astfel de prestări servicii și pe perioada 01.12.2006 – 31.12.2008 deși la dosarul cauzei nu sunt prezentate documente din care să reiasă că cele două contracte de prestări servicii au fost prelungite prin acordul părților așa cum se prevede la art.6 din Contractul de asistență financiară nr.X/01.03.2002 și la art.6 din Contractul de asistență economică și financiară nr.X/01.12.2004.

Totodată, se reține că prin contestație societatea susține că din suma de X lei reprezentând servicii de asistență pe anul 2007, 100.000 lei reprezintă comision aferent majorării de capital realizată în luna septembrie 2007, așa cum se prevede prin Actul adițional la Contractul de asistență economică și financiară nr.X/01.12.2004 din data de 29.10.2007, potrivit căruia *“În baza art.5 din contract beneficiarul se obligă să achite prestatorului suma de 100.000 lei pentru eforturile depuse pentru negocieri și discuții cu Investitorii pentru majorarea de capital realizată în luna septembrie 2007”*, fără însă să prezinte documente din care să reiasă că negocierile și discuțiile purtate cu Investitorii au condus la majorarea capitalului social. De altfel, prin contestație, societatea nu prezintă alte argumente decât cele referitoare la serviciile de asistență.

Mai mult, în ceea ce privește natura serviciilor prevăzute în Contractul de asistență economică și financiară nr.X/01.12.2004, respectiv **“să organizeze și să coordoneze activitatea de dezvoltare a societății” și “ să acorde Consutanta în vederea organizării și conducerii activității de aprovizionare”**, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, între SC X SRL, în calitate de prestator, reprezentată de D-na X X X în calitate de administrator și S.C. X X & X SA, reprezentată de aceeași persoană fizică ce are calitate de Director, potrivit Contractului de muncă nr.X/26.11.0997 și Contractului de mandat nr.X/11.10.2007, precum și calitatea de acționar la S.C. X X & X SA, a intervenit Contractul de administrare din data de 22.05.2003 al cărui obiect

constă în organizarea, administrarea și gestionarea activității S.C. X X & X SA iar prestatorul are obligația de a *“concepe și aplica strategii de dezvoltare a societății”*. Potrivit celor menționate reiese că serviciile precizate în Contractul de asistență economică și financiară nr.X/01.12.2004 sunt similare cu cele din Contractul de administrare din data de 22.05.2003 încheiat cu prestatorul SC X SRL.

Ca urmare a celor prezentate societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii, nefiind astfel îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de lege, respectiv: justificarea cu documente a prestării efective și necesității unor astfel de servicii.

În ceea ce privește cheltuielile cu comisioanele anuale, respectiv comisioanele de succes, prevăzute la art.5 în cele două contracte de asistență și prin actele adiționale la acestea, se reține că aceste comisioane reprezintă un procent din valoarea finanțărilor atrase în anul anterior, valoare care este precizată pentru anul 2003 ca fiind de X USD și pentru anul 2004 de X USD.

Prin cele două contracte de asistență părțile și-au prevăzut *“comision anual”* respectiv *“comision de succes achitabil o dată pe an”* de unde reiese că se acordă pentru prestări de servicii cu privire la atragerea de disponibilități în cuantum mai mare decât cel preconizat la încheierea contractelor de asistență, fără ca prin acestea să se menționeze cuantumul finanțărilor ce trebuie realizat în cadrul fiecărui contract și fără a se stabili un prag-limită maxim, urmând ca în situația în care acesta este depășit să se acorde astfel de comisioane.

Mai mult, prin cele două contracte nu s-a prevăzut nicio obligație suplimentară din partea prestatorului, respectiv realizarea unei finanțări peste cuantumul stabilit prin contracte sau realizarea de alte activități suplimentare care să conducă la o finanțare suplimentară sau o mai bună organizare a activității societății cu efectul realizării de profituri suplimentare anuale față de cele planificate, pentru care să se acorde un astfel de comision anual sau comision de succes, nefiind astfel justificată necesitatea acestor cheltuieli.

Potrivit celor prezentate societatea nu justifică necesitatea unor astfel de cheltuieli și nu justifică cu documente cuantumul finanțărilor atrase de prestatorul SC X/ X 2001 SRL, dacă acesta a depășit cuantumul finanțărilor preconizate a fi atrase sau dacă prin atragerea finanțărilor ori prin aplicarea unor măsuri de organizare mai bune aduse de prestator societatea a realizat venituri suplimentare ce au condus la profituri suplimentare.

De asemenea, așa cum s-a analizat mai sus în prezenta decizie societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor de asistență prevăzute în cele două contracte astfel că nu se justifică nici efectuarea cheltuielilor cu comisioanele anuale sau de succes.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia cheltuielile cu comisionul anual și de succes sunt aferente perioadei 2004 – 2005, se reține ca fiind corectă potrivit celor stipulate prin actele adiționale la cele două contracte însă, așa cum s-a constatat și la pag.23 primul alineat, din Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, cheltuielile cu comisioanele sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil **și ca urmare a motivelor prezentate pentru cheltuielile cu prestările de servicii**, respectiv ca urmare a nerespectării prevederilor legale referitoare la justificarea realității și necesității acestor cheltuieli prevăzute în cele două contracte de prestări servicii și care sunt indisolubil legate de realizarea serviciilor de asistență.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. 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 contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, aferent cheltuielilor cu serviciile de asistență financiară și economică și cheltuielilor cu comisionul anual, respectiv comisionul de succes.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu amortizarea de 20% din valoarea de achiziție a mijloacelor fixe, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la recalcularea impozitului pe profit pentru suma de X lei reprezentând cheltuieli suplimentare cu amortizarea în cuantum de 20% din valoarea de achiziție a mijloacelor fixe amortizabile dedusă la calculul profitului impozabil în anul 2003 în condițiile în care perioada verificată este 2004 – 2008.

Perioada verificată: 2004-2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2003 societatea a dedus cheltuieli suplimentare cu amortizarea în sumă de X lei ca urmare a aplicării facilității prevăzută de art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând 20% din valoarea de achiziție a mijloacelor fixe amortizabile.

Întrucât societatea a vândut mijloacele fixe pentru care a beneficiat de facilitatea fiscală menționată, înainte de termenul stabilit prin lege, respectiv cel puțin jumătate din durata normală de funcționare a mijloacelor fixe, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere, pe anul 2004, suma de X lei dedusă la calculul profitului impozabil pe anul 2003.

Contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au încadrat suma de X lei ca fiind cheltuială nedeductibilă pe anul 2004 în condițiile în care cheltuiala a fost dedusă la calculul profitului impozabil în anul 2003, anterior perioadei verificate 2004 – 2008.

De asemenea, contestatoarea susține că pe anul 2003 a mai fost verificată întocmindu-se în acest sens procesele verbale nr.X/23.10.2003 și nr.X/25.06.2004 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, perioada supusă verificării fiind 01.10.2002 – 30.06.2003 și, respectiv 01.07.2003 – 31.12.2003, fără a avea dreptul legal de a se efectua reverificarea unei perioade deja controlate și fără a fi prezentat referatul menționat la pct.102.6 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și decizia de reverificare.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004:

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

Iar potrivit art.16 din același act normativ :

“(1) Anul fiscal este anul calendaristic.”

Totodată, potrivit pct.5.1 și pct.5.5 din OMF nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate:

“5.1. - Evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare ale unei întreprinderi trebuie să fie efectuată în acord cu principiile prezentate la pct. 5.2 - 5.10 [...]

5.5. - Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate reiese că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, **dintr-un an fiscal**, așa cum prevăd și reglementările contabile cu privire la întocmirea situațiilor financiare.

Ca urmare, se reține că societatea a dedus cheltuielile suplimentare cu amortizarea în sumă de X lei în anul 2003, iar ca urmare a neîndeplinirii condiției prevăzută de art.11 alin.8 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit: **“(8) Contribuabilii care beneficiază de facilitățile prevăzute la alin. (1) și (5) au obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de funcționare.[...]”** și ale art.24(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pe considerentul că **“reprezintă cheltuială nedeductibilă începând cu data la care a fost dedusă”** deci **inclusiv pentru perioada în care s-a aplicat deducerea, respectiv pe anul 2003.**

Pe cale de consecință, se reține că la pag.1 din Raportul de inspecție fiscală nr.X/18.05.2010 organele de inspecție fiscală precizează **“Perioada verificată 01.01.2004 – 31.12.2008”** iar cheltuiala în sumă de X lei a fost considerată ca fiind cheltuială nedeductibilă pe anul 2004, nefiind respectate prevederile legale cu privire la determinarea profitului impozabil conform art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au încadrat eronat această sumă ca fiind cheltuială nedeductibilă pe anul fiscal 2004 în condițiile în care a fost dedusă în anul fiscal 2003.

Mai mult, societatea susține că a mai fost verificată pe anul 2003 și prezintă actele administrative încheiate în urma verificărilor efectuate, or potrivit prevederilor art.105 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Și ale pct.102.6 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.88 din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.”

Potrivit celor reținute în prezenta decizie se va face aplicarea prevederilor art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, privind *“12.7. 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”* se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010 pentru impozitul pe profit în sumă X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli și să stabilească dacă sunt sau nu deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2004 în funcție de cele în decizie și de argumentele contestatoarei, iar conform celor rezultate urmare a reanalizării să stabilească dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent veniturilor suplimentare impozabile în valoare de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este Investita să se pronunțe dacă, în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile impozabile ale SC X X SRL cu diferența dintre prețul de vânzare al unui teren și prețul de piață practicat de persoane independente și au stabilit impozitul pe profit aferent acestor venituri în sarcina societății contestatoare în condițiile în care SC X X SRL a fuzionat prin absorbție cu societatea contestatoare, S.C. X X & X SA preluând toate drepturile și obligațiile societății absorbite.

Perioada verificată:2004.

În fapt, SC X X SRL a fost absorbită de S.C. X X & X SA în urma fuziunii prin absorbție astfel că, toate drepturile și obligațiile aferente acestei societăți au fost preluate de societatea absorbantă.

Urmarea verificării efectuate la SC X X SRL asupra perioadei cuprinsă între data înființării și până la data fuziunii, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie-august 2004, aceasta a achiziționat

de la SC X X X SRL un teren în suprafață de 129.622,3 mp la prețul de 1,6 lei/mp, iar în luna decembrie 2004, din acest teren a înstrăinat suprafața de 63.320 mp către asociatul X X X, la prețul de 1,6 lei/mp, deși în acea perioadă prețul de vânzare în zona respectivă era mai mare.

Ca urmare, s-a constatat că vânzarea s-a efectuat sub prețul de piață practicat pentru astfel de tranzacții având în vedere constatările Gărzii Financiare – Comisariatul General din Nota de constatare nr.X/17.11.2009 și prețul de 20 USD/mp cu care X X X X X SRL a achiziționat suprafața de teren de 4,25 ha, la data de 15.04.2004, în aceeași zonă.

În temeiul art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea venitului SC X X SRL prin reconsiderarea prețului de vânzare la prețul estimat de 20 USD/mp și au stabilit venituri impozabile suplimentare în sumă de X lei în sarcina S.C. X X & X SA.

În susținerea contestației S.C. X X & X SA motivează că la data fuziunii cu SC X X SRL această operațiune nu era înscrisă în situațiile financiare, că vânzarea s-a efectuat la prețul de cumpărare, iar prețul de vânzare stabilit de organele de inspecție fiscală nu are la bază expertiză tehnico-economică așa cum prevede art.49 alin.1 lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Mai mult, societatea arată că prevederile art.11 din Codul fiscal, nu erau aplicabile la data când a avut loc tranzacția persoanelor afiliate rezidente, acest fapt fiind statuat de prevederile pct.22 din Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia:

“[...] Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc [...] între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. [...]”.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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.”

La art.7 pct.26 din Codul fiscal sunt definite noțiunile :

“26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”

Art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004, stipulează:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia având în vedere prețul de piață practicat de societăți independente, pe aceeași perioadă și pentru aceleași bunuri în condiții de concurență loială.

Plecând de la definiția prețului de piață **„suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială”** se reține că prețul de piață de 20 USD/mp achitat de către X X X X X SRL la achiziționarea unui teren, în aceeași zonă și în aceeași perioadă, este cu mult mai mare decât prețul la care SC X X SRL a achiziționat terenul pe care l-a vândut către asociatul X X X.

De asemenea, potrivit Notei de constatare a Gărzii Financiare – Comisariatul General din data de 17.11.2009, încheiata la SC X X & X SA, ce a avut ca obiect verificarea relației economice cu SC X SRL, s-a constatat că pe perioada iunie – septembrie 2004 societatea a cumpărat terenuri de la persoane fizice, în aceeași zonă, la prețul de 20-25 euro/mp, în condițiile în care prețul de vânzare pentru terenuri din aceeași zonă și în aceeași perioadă poate fi cel mult egal cu costul de achiziție.

Ca urmare, în temeiul art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Coroborat cu art.7 alin.2 din același act normativ, privind rolul activ al organelor de inspecție fiscală, conform căruia:

“(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz”, organele fiscale au constatat starea de fapt fiscală.

Astfel, prin reîncadrarea formei tranzacţiei pentru a reflecta conţinutul economic al acesteia în mod legal organele de inspecţie fiscală au avut în vedere prevederile art.7 pct.26 din Codul fiscal în baza cărora au stabilit preţul de piaţă al tranzacţiei, prin comparare cu tranzacţii similare ale aceluiaşi bun, respectiv teren, care au avut loc în aceeaşi zonă şi în aceeaşi perioadă, respectiv anul 2004, potrivit prevederilor art.11 din Codul fiscal.

În ceea ce priveşte argumentul societăţii că organele de inspecţie fiscală au procedat nelegal întrucât nu au avut în vedere prevederile art.49 alin.1 lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, conform cărora :

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condiţiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:[...]

b) solicitarea de expertize;”

nu poate fi reţinut în soluţionarea favorabilă a contestaţiei deoarece pentru cazul în speţă organele de inspecţie fiscală au avut în vedere art.49 alin.1 lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, respectiv:

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condiţiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:[...]

a) solicitarea informaţiilor, de orice fel, din partea contribuabililor şi a altor persoane”, alegerea mijloacelor de probă relevante pentru determinarea stării de fapt fiscale fiind la latitudinea organelor de inspecţie fiscală ţinând seama de forţa lor probantă, aşa cum se prevede la art.49 alin.2 din acelaşi act normativ, potrivit căruia:

“(2) Probele administrate vor fi coroborate şi apreciate ţinându-se seama de forţa lor doveditoare recunoscută de lege.”

De asemenea, în ceea ce priveşte susţinerea contestaţiei conform căreia prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu erau aplicabile la data când a avut loc tranzacţia, respectiv în anul 2004, întrucât pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează că reconsiderarea evidenţelor nu se efectuează atunci când au loc între persoane juridice române afiliate, nu se poate reţine în soluţionarea favorabilă a contestaţiei întrucât prevederile pct.22 date în aplicarea

prevederilor art.11 din Codul fiscal, introduse prin HG nr.1861/21.12.2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, explicitează reconsiderarea evidențelor persoanei afiliate prevăzută la art.11 alin.2 din Codul fiscal or, în cazul în speță, potrivit celor înscrise la pag.12 din decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției în vederea reflectării conținutului economic al acesteia în baza prevederilor art.11 alin.1 din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile art.27 (3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Prevederile prezentului articol se aplică următoarelor operațiuni de reorganizare, dacă acestea nu au ca principal obiectiv evaziunea fiscală sau evitarea plății impozitelor:

a) fuziunea între două sau mai multe persoane juridice române, în cazul în care participanții la oricare persoană juridică care fuzionează primesc titluri de participare la persoana juridică succesoare;”

precum și faptul că S.C. X X & X SA a absorbit SC X XSRL, iar odată cu fuziunea prin absorbție societatea contestatoare a preluat drepturile și obligațiile societății absorbite, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare diferența de impozit pe profit aferentă veniturilor impozabile suplimentare rezultate din diferența dintre prețul de piață și prețul practicat de SC X X SRL în tranzacția de vânzare a unui teren către asociatul acesteia.

Referitor la susținerea contestației conform căreia solicită suspendarea soluționării contestației pe motiv că pe numele foștilor asociați ai SC X X SRL, în baza Rezoluției din data de 01.03.2010 emisă de procurorii din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – DNA – Secția de Combatere a Infrațiunilor Conexa Faptelor de Corupție, în dosarul nr.X/P/2009, a fost dispusă începerea urmăririi penale pentru săvârșirea unor infracțiuni de natură economică și care privesc activitatea SC X X SRL și a SC X X X SRL, iar în situația în care se va stabili un prejudiciu în sarcina persoanelor vinovate aceasta nu mai reprezintă o datorie a societății contestatoare, precizăm că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea nu a prezentat Rezoluția din data de 01.03.2010, deși a fost solicitată prin adresa nr.907853/24.08.2010, iar din contestație nu rezultă cu claritate dacă urmărirea penală începută pe numele foștilor asociați privește tranzacția ce face obiectul cauzei analizată prin prezenta decizie.

De asemenea, se reține că, și în situația în care urmărirea penală începută pe numele foștilor asociați privește tranzacția ce face obiectul

cauzei, la finalizarea acesteia și în urma pronunțării sentinței împotriva persoanelor fizice – foști asociați ai SC X X SRL, S.C. X X & X SA se poate îndrepta împotriva acestora, în vederea recuperării obligațiilor fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a tranzacției efectuată de SC X X SRL, societate absorbită de S.C. X X & X SA, în situația în care s-au stabilit prejudicii din această tranzacție în sarcina persoanelor fizice, foști asociați .

Ca urmare a celor de mai sus și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. 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 contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent diferenței reevaluarea terenurilor în sumă totală de X lei (X lei pe anul 2007 și în sumă de X lei pe anul 2008), Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este Investita să se pronunțe dacă societatea are obligația să impoziteze diferențele din reevaluarea terenului preluat la data fuziunii prin absorbție - anul 2005 - și vândut de societatea absorbantă în anii 2007 – 2008, pentru care a efectuat scăderea din gestiune la valoarea reevaluată, în condițiile în care rezervele din reevaluare au fost utilizate, la data fuziunii, pentru acoperirea diferenței între valoarea nominală a titlurilor de participare și valoarea achitată pentru titlurile de participare.

Perioada verificată: 2007-2008.

În fapt, la data de 05.10.2005 s-a încheiat Proiectul de fuziune, publicat în Monitorul Oficial nr.3517/02.11.2005, prin care s-a hotărât fuzionarea prin absorbție a două societăți comerciale, societatea absorbantă fiind SC X SA, societatea absorbită fiind SC X X X XL X SRL. În urma absorbției SC X X X X X SRL s-a dizolvat fără lichidare, cu transmiterea universală a patrimoniului acesteia către SC X SA, astfel că, au fost preluate toate obligațiile și drepturile societății absorbite. La data de 20.12.2005 SC X X X X X SRL a fost radiată de la Oficiul Registrului Comerțului.

În luna ianuarie 2006 s-a întocmit Raport de evaluare a terenului în suprafață de 36.250,5 mp, stabilindu-se valoarea de X lei (X euro; 60 euro/mp).

În bilanțul SC X X X X X SRL, înainte de fuziune, sunt prezentate în Activ terenuri în valoare de X lei iar în Pasiv rezerve din reevaluare în sumă de X lei, iar cu ocazia fuziunii S.C. X X & X SA, preia valoarea reevaluată a terenurilor deținute de SC X X X X X SRL în sumă de X lei, în timp ce capitalul social, rezervele din reevaluare, rezervele legale, etc., sunt utilizate pentru a acoperi diferența între valoarea nominală a titlurilor de participare (1012 "*Capital subscris vărsat*" capital social X – 240 lei) și valoarea achitată pentru respectivele titluri de către S.C. X X & X SA (cont 261 "*Acțiuni deținute la entități afiliate*" X - X lei).

De asemenea, cu ocazia fuziunii SC X X X X X SRL a comunicat S.C. X X & X SA valoarea fiscală a terenurilor respective ca fiind în sumă de 68,30 lei/mp.

În anii 2007 și 2008 SC X X & X SA a vândut părți din terenul vândut ce a fost dobândit în urma fuziunii, preluat la valoarea reevaluată, și a descărcat gestiunea la valoarea reevaluată de 229,11 lei/mp în condițiile în care, în pasivul societății nu mai existau evidențiate rezervele din reevaluare.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile OMFP nr.1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora, potrivit căruia societatea absorbită trebuie să transmită societății absorbante valoarea fiscală a fiecărui element de activ și pasiv și prevederile ale art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definește valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile ca fiind valoarea utilizată pentru calculul amortizării fără a avea în vedere datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a activelor au constatat că societatea a preluat terenul la valoarea de 68,30 lei/mp dar nu a mai respectat, la momentul vânzării părților din teren, această valoare.

Întrucât SC X X & X SA nu a preluat rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, aceste sume fiind utilizate pentru acoperirea diferenței între valoarea nominală a titlurilor de participare și valoarea achitată pentru titlurile de participare și ținând cont că la calculul impozitului pe profit pe anul 2007 și pe anul 2008 sumele din reevaluarea terenurilor vândute au fost considerate cheltuieli deductibile, coroborat cu prevederile art.22 alin.5 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația să impoziteze suma de X lei și suma de X lei reprezentând valoarea reevaluării terenurilor vândute.

În drept, potrivit prevederilor art.27 alin.3 lit.a) și alin.4 lit.a), lit.d) lit.e) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prevederile prezentului articol se aplică următoarelor operațiuni de reorganizare, dacă acestea nu au ca principal obiectiv evaziunea fiscală sau evitarea plății impozitelor:

a) fuziunea între două sau mai multe persoane juridice române, în cazul în care participanții la oricare persoană juridică care fuzionează primesc titluri de participare la persoana juridică succesoare; [...]

(4) În cazul operațiunilor de reorganizare prevăzute la alin. (3) se aplică următoarele reguli:

a) transferul activelor și pasivelor nu se tratează ca un transfer impozabil în înțelesul prezentului titlu; [...]

d) valoarea fiscală a unui activ sau pasiv, așa cum este prevăzut la lit.a), este egală, pentru persoana care primește un astfel de activ, cu valoarea fiscală pe care respectivul activ a avut-o la persoana care l-a transferat;

e) amortizarea fiscală pentru orice activ prevăzut la lit.a) se determină în continuare în conformitate cu regulile prevăzute la art. 24, care s-ar fi aplicat de persoana care a transferat activul, dacă transferul nu ar fi avut loc;

f) transferul unui provizion sau al unei rezerve nu se consideră o reducere sau anulare a provizionului sau rezervei, potrivit art. 22 alin. (5), dacă un alt contribuabil le preia și le menține la valoarea avută înainte de transfer;”

Coroborate cu prevederile art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 acelu provizion sau rezervă.”

Și ale pct.57¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

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

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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în cazul operațiunilor de reorganizare transferul unei rezerve nu se considera anulare sau reducere dacă un alt contribuabil preia rezervele și le menține la valoarea avută înainte de transfer, iar amortizarea fiscală a activelor se determină în continuare la societatea absorbantă conform regulilor prevăzute la art.24 din Codul fiscal așa cum s-ar fi aplicat la societatea care a transferat activul dacă transferul nu ar fi avut loc.

Potrivit celor constatate, organul de soluționare a contestației reține că la data fuziunii prin absorbție cu SC X X X X X SRL, SC X X & X SA în calitate de societate absorbantă, a preluat în pasivul său, în conturile de rezerve, valoarea reevaluării terenurilor, reevaluare efectuată de societatea absorbită în anul 2004, însă rezerva preluată a fost utilizată, la data fuziunii, pentru acoperirea diferenței între valoarea nominală a titlurilor de participare (1012 "Capital subscris vărsat" capital social X – 240 lei) și valoarea achitată pentru respectivele titluri de către SC X X & X SA (cont 261 "Acțiuni deținute la entități afiliate" X - X lei).

Ca urmare, deși societatea contestatoare a preluat terenurile din Activul bilanțului întocmit de SC X X X X X SRL înainte de fuziune, la valoarea reevaluată în anul 2004, rezervele din reevaluarea terenurilor nu mai existau la data fuziunii – anul 2005, acestea fiind utilizate, iar în ceea ce privește amortizarea se reține că potrivit prevederilor art.24 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Nu reprezintă active amortizabile:
a) **terenurile, inclusiv cele împădurite;**”.

De asemenea, se reține că societatea absorbantă nu avea obligația reconstituirii rezervelor din reevaluare, cu atât mai mult cu cât pe perioada 2004 – 2006 nu au fost recunoscute din punct de vedere fiscal.

Ca urmare, societatea absorbantă SC X X & X SA avea obligația preluării terenului la valoarea fiscală, respectiv la costul de achiziție de 68,3 lei/mp, fără a lua în calcul reevaluarea efectuată în anul 2004.

De altfel, așa cum rezultă din adresa nr.X/12.04.2010, prin care organele de inspecție fiscală solicită direcției de specialitate – Direcția Legislație Impozite Directe - din Ministerul Finanțelor Publice solicită punct de vedere cu privire la speța în cauză, societatea contestatoare, pe perioada 2005 – 2006, a vândut parte din aceste terenuri și a scăzut din gestiune valoarea reevaluată a terenurilor, însă diferența dintre valoarea reevaluată și valoarea de achiziție a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, dar pe perioada 2007 – 2008 nu a mai aplicat același procedeu.

În același sens este și punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate – Direcția Legislație Impozite Directe -din Ministerul Finanțelor Publice, comunicat Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr.X/15.06.2010, care precizează:

“Astfel, ca urmare a operațiunii de fuziune prin absorbție, societatea absorbantă, respectiv SC X SA, avea obligația de a prelua valoarea fiscală a terenurilor respective, reprezentată în acest caz de costul de achiziție a acestora de către societatea absorbită, fără a lua în calcul reevaluarea efectuată în anul 2004.

Prin urmare la momentul scăderii din gestiune a terenurilor respective, de către SC X SA, valoarea fiscală care poate fi dedusă la calculul profitului impozabil este cea determinată conform celor menționate mai sus.”

Ca urmare, în mod legal au dispus organele de inspecție fiscală impozitarea diferenței din reevaluarea terenurilor vândute în perioada 2007 – 2008, considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil de către societate.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia la data de 01.01.2007 societatea a uzat de dreptul dobândit la data fuziunii, iar faptul că la data vânzării terenurilor în evidențele contestatoarei nu figura diferența provenită din reevaluare nu are relevanță fiscală deoarece, potrivit HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introducerea diferențelor din reevaluare în valoarea fiscală a terenurilor nu este condiționată de obligativitatea constituirii

unei rezerve din reevaluare și chiar dacă rezerva din reevaluare ar fi fost preluată ca atare de SC X SA nu ar fi devenit element impozabil la momentul înstrăinării terenului, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele considerente:

Potrivit prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

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

Amortizarea calculată pentru immobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie anul următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț.

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

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

[...]

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

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

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

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

[...]

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

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

Conform prevederilor legale de mai sus, ce stau la baza înregistrărilor contabile ale operațiunilor economice desfășurate de o societatea comercială, nu se poate reține susținerea contestatoarei conform căreia nu are relevanță fiscală faptul că în evidențele contestatoarei nu figurează rezerva din reevaluarea terenurilor.

De asemenea, susținerea contestatoarei potrivit căreia a procedat conform prevederilor pct.71⁵ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2007, conform căroră:

“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.

Se reține că potrivit prevederilor de mai sus pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor se includ în valoarea de intrare a acestora reevaluările efectuate după data de 01.01.2007 și nu din perioadele anterioare, respectiv anul 2006, cum susține societatea, iar în ceea ce

privește includerea în valoarea de achiziție a *“părții rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006”* pentru terenuri nu este cazul, acestea nefiind mijloace fixe amortizabile.

Ca urmare a celor de mai sus și în temeiul art.216 alin.1 din din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“12.1. 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 contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei aferent diferenței din reevaluarea terenurilor în sumă totală de X lei.

5. In ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce argumente cu privire la diferențele suplimentare stabilite ce au condus la calcularea acestuia.

Perioada verificată: 2004-2006.

În fapt, deși societatea contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei prin contestație prezintă argumente numai pentru cheltuieli cu prestările de servicii, facilitatea fiscală, cu diferența dintre valoarea de vânzare și valoarea de piață și cu diferența din reevaluarea terenurilor vândute cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de X lei, analizat la cap.1-4 din prezenta decizie.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de X lei stabilită suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a facilității fiscale pe anul 2004, cheltuielilor cu provizioanele și cu diferența din reevaluare stornate, nu se aduc argumente prin contestație.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste impozitul pe profit stabilit suplimentar se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, în conformitate cu pct.2.4 din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră *“2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

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**

stabilit suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor și penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe profit datorate bugetului de stat în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care urmează a se respinge contestația și cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care urmează a se desființa contestația.

În fapt, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei au fost calculate în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere aferente în sumă de X lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei stabilit suplimentar pe **anul 2004**, conform cap.2 din prezenta decizie, urmează a se desființa Decizia de impunere nr.X/19.05.2010, pentru diferența de impozit pe profit în sumă de X lei, potrivit cap.1, 3 și 4 din prezenta decizie urmează a se respinge contestației ca neîntemeiată, iar pentru diferența de impozit pe

profit în sumă de X lei, potrivit cap.5 din prezenta decizie, urmează a se respinge contestației ca nemotivată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Întrucât din raportul de inspecție fiscală nu se pot defalca accesoriile aferente impozitului pe profit și care sunt datorate bugetului de stat de accesoriile aferente impozitului pe profit ce urmează a fi desființat în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"* coroborate cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

"12.1. 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".

și coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

"12.7. 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", se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010 pentru suma de X lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 și alin.3 din OG

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.a) și pct.12.7 din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru suma de X lei, reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;

- X lei - accesorii aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulată de SC X X & X SA ca neîntemeiată pentru suma de X lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010, reprezentând impozit pe profit.

3. Respingerea contestației formulată de SC X X & X SA ca nemotivată pentru suma de X lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/19.05.2010, reprezentând impozit pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

X

DIRECTOR GENERAL