

DECIZIA nr. 269 din 18.04.2014 privind
solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in Sos. Bucuresti-Urziceni, nr. 17, corp B, etaj 2,
sat Afumati, comuna Afumati, judetul Ilfov,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 62819/09.09.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. 35218/06.09.2013, inregistrata sub nr. 62819/09.09.2013 de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia SC ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. 265122/23.01.2013 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. YYY/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ZZZ/2012 si comunicata prin posta in data de 16.01.2013.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere in ceea ce priveste suma de TSC lei reprezentand:

- D lei diferenta suplimentara de impozit pe profit;
- M lei majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit;
- P lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Ilfov au efectuat reverificarea impozitului pe profit si a TVA la SC ABC SRL pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ZZZ/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. YYY/2012 prin care s-au stabilit diferente suplimentare de impozit pe profit in suma de D lei si accesorii aferente in suma de M+P lei, calculate de la 25.01.2011 si pana la data de 20.12.2012.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. ZZZ/2012, aratand urmatoarele:

Suma de S1 lei reprezentand diferenta nefavorabila dintre pretul de vanzare si costul de achizitie al terenului vandut catre asociatul societatii a fost stabilita drept cheltuiala nedeductibila prin neluarea in considerare a prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal si pct. 3 din Decizia Comisiei centrale fiscale nr. 2/2004 conform carora acestea sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. Valoarea de vanzare a terenului se incadreaza in pretul de piata al terenului, asa cum rezulta din raportul de evaluare efectuat in anul 2011 de catre un expert evaluator ANEVAR cu evaluarea pretului de piata la decembrie 2009, cu aplicarea celor trei metode de evaluare prevazute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

In legatura cu suma de S2 lei, aceasta a fost inregistrata in cheltuielile de exploatare si capitalizata prin transferul direct in rezerve cu respectarea reglementarilor contabile. La momentul scaderii din gestiune a mijloacelor fixe vandute, din punct de vedere fiscal suma respectiva a fost considerata element similar veniturilor si a fost impozitata la calculul impozitului pe profit pentru anul 2009.

In ceea ce priveste suma de S3 lei reprezentand diferenta dintre obligatia stabilita suplimentar si accesoriile aferente dintre primul raport prezentat in data de 27.11.2012 in suma de S4 lei si cel de-al doilea din data de 21.12.2012 in suma de B lei, SC ABC SRL sustine ca a fost luata in calcul la inspectia fiscala anterioara cand societatea a mai fost supusa controlului de fond si pentru care s-a depus declaratia rectificativa 101 inregistrata sub nr./01.09.2011.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra cuantumului diferentei suplimentare de impozit pe profit stabilita de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere acestea au procedat la diminuarea cheltuielilor de exploatare cu diferentele din reevaluare aferente unui teren si cladirii instrainate catre asociatul societatii, fara clarificarea masurii in care ele au fost tratate de societate ca elemente similare veniturilor si nu au verificat existenta elementelor care sa ateste ca pretul tranzactiei reflecta pretul de piata.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. ZZZ/2012 organele fiscale au constatat ca SC ABC SRL a achizitionat in anul 2007 prin contractul de vanzare-cumparare nr. 1087/09.03.2007 un teren si cladirea (fara valoare) situata pe un teren din Otopeni pentru suma de S5 lei. La 31 decembrie 2007 terenul si cladirea au fost reevaluate prin raportul de evaluare intocmit de ing. Claudia Austreanu – membru ANEVAR, rezultand o diferenta favorabila din reevaluare in suma de S2 lei, din care pentru teren – S21 lei si pentru cladire – S22 lei. Ulterior, in data de 21.12.2009 terenul si cladirea au fost instrainate pentru suma de S6 lei plus TVA (total S7 lei) catre persoana fizica PFZ, care are calitatea de asociat si administrator, societatea inregistrand scaderea din gestiune a acestora la valoarea de S8 lei (S5 lei valoarea de achizitie + S2 lei diferenta favorabila din reevaluare).

Avand in vedere ca terenul a fost vandut sub pretul de achizitie catre asociatul societatii, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea acestei tranzactii in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal si pct. 43 lit. e) din Normele metodologice si au considerat drept cheltuiala nedeductibila suma de S1 lei calculata ca diferenta intre valoarea de achizitie (S5 lei) si valoarea de vanzare (S6 lei). De asemenea, organele de inspectie fiscala au considerat ca scaderea din evidenta a terenului si cladirii nu s-a efectuat de catre societate la valoarea neamortizata, cu nerespectarea prevederilor pct. 111 din O.M.F.P. nr. 1.752/2005 si ca societatea a marit in mod nejustificat capitalul propriu prin inregistrarea rezervelor din reevaluare din contul 105 in contul 1065, motiv pentru care au diminuat cheltuielile de exploatare cu suma de S2 lei reprezentand diferenta din reevaluare inregistrata eronat de societate in contul 6583 in loc de conturile 211.1 si 212.3.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala la 31.12.2010 cu suma de H5 lei (S1 lei + S2 lei) rezultand un profit impozabil de B lei, pentru care SC ABC SRL datoreaza o diferenta suplimentara de impozit pe profit de $B \text{ lei} \times 16\% = D \text{ lei}$.

In drept, potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal**.

(2) **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, **fata de creanta fiscala existenta** la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeltarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**

102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.** Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".

In Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale se precizeaza:

"Capitolul III - Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

[...]

2. *Obiective minimale avute in vedere*

In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:

- verificarea realitatii **declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila**, registrele societatii sau orice alte documente

justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale;

- verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptica a surselor generatoare de venit;

- verificarea inregistrarii tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate;

- verificarea utilizarii documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. Dupa aceasta data se va verifica modul de alocare si gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- **verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor, precum si a tratamentului fiscal al acestora;**

- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contributiile datorate.

3. Baza de impunere

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- **elementele identificate in activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;**

- **punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;**

- **consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;**

- **modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente**, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar. Pentru obligatiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept si corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;

- stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

În speta, cu privire la diferența suplimentară de impozit pe profit în suma de D lei se constată că organele de inspecție fiscală s-au marginit să precizeze că au procedat la reîncaadrarea tranzacției constând în vânzarea sub preț de achiziție a terenului și clădirii către unul din asociații societății și că diferența din reevaluare a fost înregistrată eronat în cheltuielile de exploatare, iar scoaterea din evidența contabilă nu s-a făcut la valoarea rămasă neamortizată, ceea ce a condus la diminuarea pierderii fiscale cu suma de 9.654.673 lei.

În punctul de vedere înregistrat sub nr.....2012 SC ABC SRL invocă faptul că prevederile Deciziei nr. 2/2004 erau în vigoare la data instruirii terenului și că rezervele din reevaluare au fost considerate elemente similare veniturilor la momentul cedării, cheltuielile înregistrate sunt efectuate în scopul realizării veniturilor conform art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, iar vânzarea sub costul de achiziție a fost determinată de criza economică. În capit. VI "Discuția finală cu contribuabilul" din raportul nr. ZZZ/2012 organele de inspecție fiscală nu au considerat relevante aspectele menționate la discuția finală de către societate.

În conformitate cu prevederile art. 7, art. 11, art. 19, art. 21, art. 22 și art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2009:

"Art. 7. – (1) **În înțelesul prezentului cod**, cu excepția titlului VI, **termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

[...]

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...]

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori **dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;**

[...]

33. **valoarea fiscală reprezintă:** [...]

c) pentru mijloace fixe amortizabile și terenuri - **costul de achiziție**, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale, după caz. **În valoarea fiscală se includ și reevaluările contabile efectuate potrivit legii.** În cazul în care se efectuează reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție, de producție sau al valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție, de producție sau a valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz. În situația reevaluării terenurilor care determină o descreștere a valorii acestora

sub costul de achiziție sau sub valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală este costul de achiziție sau valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz.

“Art. 11. – (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.** [...]

(2) **În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.** La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”.

“Art. 19. – (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

“Art. 21. – (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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii”.

“Art. 22. – (5¹) Prin excepție de la prevederile alin. (5), **rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale,**

respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz".

"Art. 24. – (15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. **Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora**, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, **diminuată cu amortizarea fiscală**. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată".

Astfel, conform prevederilor legislației fiscale substantiale anterior citate, rezulta ca reevaluarile înregistrate în contabilitate cu respectarea reglementărilor specifice se includ în valoarea fiscală pentru terenuri și mijloace fixe amortizabile, luata în considerare la stabilirea castigurilor sau pierderilor din vânzarea acestora. Totodată, rezervele din reevaluarea acestor imobilizări care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin includerea în cheltuieli cu prilejul vânzării acestora se impozitează la momentul scaderii din gestiune ca elemente similare veniturilor. Pentru imobilizările instrainate către persoane afiliate, reincadrarea tranzacțiilor presupune ajustarea sumei veniturilor ori a cheltuielilor după cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piață al bunurilor furnizate în cadrul tranzacțiilor.

Or, în raport de dispozițiile legale aplicabile speței și de motivele invocate de societate prin contestația formulată, **din conținutul raportului de inspectie fiscală nu rezulta starea de fapt fiscală** ce a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatarii, **constatarile fiind nefundamentate și incomplete, după cum urmează:**

- deși au reținut că **instrainarea** terenului și a clădirii a fost realizată către persoana fizică afiliată PFZ, în calitate de administrator și asociat cu 30% din capitalul societății, organele de inspectie fiscală au procedat la **ajustarea cheltuielilor** înregistrate la scoaterea din gestiune cu diferență nefavorabilă dintre valoarea de vânzare și costul de achiziție în suma de S1 lei, **în condițiile în care tranzacția era generatoare de venituri pentru societate și ceea ce era necesar a fi ajustat era suma venitului pentru a reflecta pretul de piață al tranzacției, prin utilizarea adecvată a uneia din metodele** prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal și explicitate în Normele metodologice de aplicare [sens în care s-a pronunțat și direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice la solicitarea expresă a organelor fiscale teritoriale prin răspunsul din 30.04.2013];

- organele de inspectie fiscală **nu au precizat** care a fost valoarea neamortizată determinată în urma inspectiei și temeiul legal al determinării ei, **pentru a o compara cu valoarea de S8 lei înregistrată de societate** în cheltuielile de exploatare (cont 6583 – cheltuieli cu activele cedate) la scoaterea din evidență a terenului și clădirii, astfel încât să se poată verifica justetea

constatarii din raport precum ca societatea nu a procedat la scoaterea din evidenta a activelor la valoarea ramasa neamortizata;

- organele de inspectie fiscala **nu au indicat temeiul legal** pentru care diferenta din reevaluare in suma de S2 lei a fost considerata inregistrata eronat in cheltuielile de exploatare privind activele cedate, **in raport de dispozitiile exprese ale art. 7 alin. (1) pct. 33 lit. c) din Codul fiscal** conform carora **in valoarea fiscala** a activelor fixe amortizabile si a terenurilor **se includ si reevaluarile contabile**, in acest caz diferentele favorabile rezultate din reevaluarea efectuata de societate in anul 2007;

- **nu este indicat temeiul legal** al mentiunii organelor fiscale din raport in sensul ca societatea si-a majorat nejustificat capitalulurile proprii prin inchiderea diferentelor din reevaluare inregistrate in contul 1065 si transferul lor la rezervele din contul 1065; dimpotriva, **prevederile pct. 111 din Reglementarile contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005 au fost citate si invocate incomplet**, avand in vedere ca alin. (3) al pct. 111 expliciteaza capitalizarea surplusului din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare prin transfer direct in rezerve la momentul cand surplusul reprezinta un castig realizat, respectiv la momentul scoaterii din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare;

- **organele fiscale nu au analizat in niciun fel daca societatea a respectat prevederile art. 22 alin. (5¹) din Codul fiscal in privinta tratamentului fiscal al rezervelor din reevaluare**; mai mult, desi societatea a reclamat in punctul de vedere depus cu ocazia discutiei finale sub nr. 278927/11.12.2012 faptul ca diferentele din reevaluare in suma de S2 lei au fost impozitate la momentul cedarii prin considerarea la elemente similare veniturilor, in capit. VI "Discutia finala cu contribuabilul" din raportul nr. ZZZ/2012 organele de inspectie fiscala nu au considerat relevant acest aspect, **fara nicio explicatie in acest sens**;

- in plus, desi invoca prevederile Normelor metodologice date in aplicarea art. 22 alin. (5¹) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu expliciteaza incidenta lor avand in vedere ca diferentele din reevaluare inregistrate de societate nu existau in soldul contului 1065 la data de 30 aprilie 2009, ci in soldul contului 105, iar pana la acel moment aceste diferente nu fusesera deduse la calculul profitului impozabil;

- contrar Instructiunilor privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 **din raportul de inspectie fiscala si din anexele la raport nu rezulta cu claritate modul in care a fost stabilita baza impozabila a impozitului pe profit la suma de B lei**, respectiv:

a) la pg. 3 din 9 din raport se mentioneaza ca in anul 2009 societatea a realizat venituri din exploatare si din operatiuni din capital in suma de V1 lei, cu o pierdere de H1 lei si a inregistrat o pierdere financiara de H2 lei, **fara sa rezulte care a fost, in fapt, profitul impozabil sau pierderea fiscala determinate de societate si declarate in declaratia anuala de impozit pe profit si indicatorii economic-financiari, in conditiile in care din declaratia anuala inregistrata sub nr.2010 rezulta ca societatea a declarat venituri din exploatare si din**

operatiuni din capital in suma de V1 lei, dar cu o pierdere de H3 lei si o pierdere financiara de H4 lei;

b) **nu este precizata pierderea fiscala inregistrata si declarata de societate la 31.12.2010** si indicatorii economico-financiari pe baza carora a fost determinata de societate;

c) desi **perioada supusa reverificarii a mai fost supusa unei inspectii fiscale anterioare, in urma careia a fost emisa dispozitia de masuri** nr.02.06.2011 prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cumulate la 31.12.2010 cu suma de S3 lei, in raportul ce a stat la baza emiterii deciziei constatate se precizeaza la rubrica "mod de indeplinire a dispozitiilor stabilite in ultimul act de control" doar "nota contabila nr./01.09.2011", **fara nicio referire la depunerea sau nedepunerea de catre societate a unei declaratii anuale rectificative din care sa reiasa indeplinirea masurii dispuse;**

d) nici din raportul intocmit cu prilejul inspectiei fiscale anterioare nr. F-IF01.06.2011 **nu rezulta care a fost pierderea fiscala determinata in urma inspectiei la 31.12.2010, motiv pentru care nu se poate determina daca suma de S9 lei** reprezentand pierderea fiscala utilizata la stabilirea bazei impozabile cu prilejul reverificarii (si determinata prin calcul deductiv H5 lei – B lei = S9 lei) **este corecta sau nu**, include ori nu include si suma de S3 lei;

e) desi prin adresa nr.2013 organul de solutionare a contestatiei a solicitat in mod expres anexele raportului de inspectie fiscala ce au legatura cu determinarea profitului impozabil, din anexa nr. 7 transmisa cu adresa nr.2013 rezulta un profit impozabil la 31.12.2010 de S3 lei si nicidecum de B lei.

In sfarsit, **procesul-verbal de cercetare la fata locului** incheiat la data de 30.07.2013 si inregistrat sub nr. 912/05.08.2013, intocmit la solicitarea organului de solutionare a contestatiei nr. 502691/28.05.2013 potrivit competentelor in vigoare la momentul solicitarii nu clarifica nici aspectele referitoare la ajustarile fiscale efectuate de societate asupra valorii terenului, nici existenta elementelor care sa arate daca pretul de vanzare al acestuia nu reflecta pretul de piata, **fiind o simpla transcriere a raspunsurilor reprezentantului societatii din nota explicativa anexata si fara nicio evaluare proprie a organului de inspectie fiscala cu privire la cele consemnate.**

In concluzie, constatarile si mentiunile din raport ale organelor de inspectie fiscala cu prilejul reverificarii **sunt mai mult decat succinte si nu pot contura starea de fapt fiscala** in legatura cu tratamentul fiscal corect ce trebuia aplicat tranzactiei realizata in luna decembrie 2009 constand in vanzarea terenului si cladirii catre asociatul si administratorul societatii, inclusiv in ceea ce priveste corectitudinea calculului in ceea ce priveste stabilirea bazei impozabile in suma de B lei si a impozitului pe profit in suma de D lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) si (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

"Art. 216. – (3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat**, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3¹) **Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. YYY/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ZZZ/2012 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de D lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua reverificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retinerile din prezenta decizie *prin stabilirea tratamentului fiscal corespunzator tranzactiei constand in vanzarea terenului si cladirii de catre SC ABC SRL catre asociatul si administratorul său si clarificarea aspectelor referitoare la pierderea fiscala stabilita in urma aducerii la indeplinire a masurilor dispuse in urma inspectiei fiscale initiale, impozitarea de catre societate a diferentelor din reevaluare ca elemente similare veniturilor, existenta elementelor care sa arate daca pretul de vanzare utilizat in tranzactie reflecta ori nu pretul de piata, cu efectuarea eventualelor ajustari asupra pretului de vanzare, daca este cazul.*

La reverificare organele de inspectie fiscala vor tine cont si de prevederile pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 conform carora "**Prin noul act administrativ fiscal**, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, **nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat**, acesta putând fi contestat potrivit legii".

3.2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de M+P lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit, in conditiile in care, in urma solutionarii contestatiei, pentru aceasta diferenta suplimentara de impozit s-a dispus desfiintarea titlului de creanta si reverificarea situatiei.

In fapt, prin decizia de impunere nr. YYY/2012 SC ABC SRL fost obligata la plata unor majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de M+P lei, calculate incepand cu data de 25.01.2011 si pana la data de 20.12.2012 pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit rezultata in urma inspectiei fiscale in suma de D lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, prin care s-a dispus desfiintare deciziei de impunere pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit si tinand cont de caracterul accesoriu al dobanzilor si penalitatilor de intarziere stabilite, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform carora:

"Art. 216. - (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.

(3¹) **Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare**".

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. (1) pct. 33 lit. c), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 22 alin. (5¹) si art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art.

109 alin. (1) si alin. (2) si art. 216 alin. (3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 102.1, pct. 102.2 si pct. 106.4 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, Instructiunilor privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. YYY/2012, emisa pentru contribuabilul SC ABC SRL de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit si accesorii aferente in suma de **TSC lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.