



ROMANIA - Ministerul Economiei si Finantelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud
Biroul de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 89/14.10.2008

privind soluționarea contestației depusă de SC B SA, cu sediul în loc. B, la
D.G.F.P. B-N sub nr. ../04.07.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N în legătură cu contestația formulată de SC B SA din B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale din cadrul Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N prin Decizia de impunere nr. ../2008 (filele 26-28), act prin care s-a stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă totală de **S1 lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de S2 lei și obligații fiscale accesorii în sumă de S3 lei.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. ../2008 (filele 26-28) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei, impozit pe profit în sumă totală de **S2 lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **S3 lei**.

Argumentele organelor competente se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. ../2008 (filele 1-21), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală și a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

În concret, în baza art.19 și art. 22, alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și a pct. 12¹ și 57¹ Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 aprobate prin HG 44/2004, organele de inspecție fiscală au considerat modificarea destinației rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe ca fiind similare veniturilor impozabile. Ținând cont de faptul că la data utilizării rezervei pentru majorarea capitalului social, societatea nu a dedus integral, la calculul impozitului pe profit, cheltuielile cu reevaluarea mijloacelor fixe, s-a întocmit situația privind amortizarea dedusă din reevaluarea efectuată la 31.12.2003 pentru perioada 01.01.2004 - 31.03.2008 (prezentată în anexa nr. 2 a raportului de inspecție fiscală întocmit - fila 4-6). Considerând că surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil fiscal, se impozitează în momentul modificării destinației rezervei (rezerva a fost utilizată pentru majorarea capitalului social), s-a recalculat astfel impozitul pe profit datorat trimestrial de societate pentru perioada 01.01.2007-31.03.2008, în sumă de S2 lei. Aferent acestei sume s-au calculat majorări de întârziere în sumă de S3 lei.

Pentru perioada de până la 31.12.2006 societatea, în baza art. 38 alin.12 lit. b) din Codul Fiscal, a beneficiat de scutire la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate din aplicarea unei invenții brevetate în România.

Faptul că societatea a beneficiat, ca facilitate fiscală, de scutire la plata impozitului pe profit pentru perioada de până la 31.12.2006, nu are legătură cu faptul că utilizarea rezervei la majorarea capitalului social în luna ianuarie 2007 se impozitează conform punctului 57¹ Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, modificată și actualizată.

Având în vedere cele de mai sus, în opinia organelor de inspecție fiscală, după data de 01.01.2007, la calculul impozitului pe profit datorat trimestrial de societate se va avea în vedere cheltuielile cu amortizarea dedusă din surplusul de reevaluare utilizat la majorarea capitalului social.

Drept urmare, organul de inspecție fiscală își menține punctul de vedere înscris în raportul de inspecție fiscală și în referatul cu propuneri de soluționare întocmit.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr.../2008 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../2008, petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N sub nr. .../2008 (filele 31-34). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale actului fiscal, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N cu nr. .../2008 (fila 31-37).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă suma totală de **S1 lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de S2 lei și accesorii aferente în sumă de S3 lei.

În motivarea cererii sale contestatara invocă faptul că reevaluarea mijloacelor fixe a fost făcută înainte de intrarea în vigoare a Codului Fiscal și prin urmare consideră că aplicarea acestuia este eronată, dacă se au în vedere prevederile art.24 alin. 15, a aceluiași cod.

Reevaluarea mijloacele fixe a fost înregistrată în evidența contabilă în anul 2003. Potrivit prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul Fiscal , pentru mijloacele fixe cu valoare contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămasă neamortizată, pe durata normală de utilizare , folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. În aceste condiții, în opinia petentei, nu se mai calculează surplus de amortizare , toată amortizarea fiind o cheltuială deductibilă fiscal.

Societatea a utilizat pentru majorarea capitalului social diferența din reevaluarea mijloacelor fixe înregistrată la finele anului 2003. În consecință, majorarea capitalului social cu rezervele din reevaluarea efectuată și înregistrată în contabilitate la 31.12.2003 nu schimbă situația privind cheltuiala deductibilă cu amortizarea, Codul Fiscal nu are aplicabilitate retroactivă.

De asemenea , petenta consideră că prin calculul impozitului pe profit aferent cheltuielii cu amortizarea pentru perioada 2004-2006, s-au anulat facilitățile acordate prin Codul Fiscal, art. 38 alin. 12 lit. (b), potrivit cărora veniturile realizate din aplicarea unei invenții brevetate în România , inclusiv din fabricarea produsului sau aplicarea procesului sunt scutite la calculul impozitului pe o perioadă de 5 ani.

În completarea contestației petenta arată că majorarea capitalului social s-a făcut în temeiul Legii nr. 516/2006 care prevede expres posibilitatea majorării capitalului social direct din diferențele rezultate din reevaluarea patrimoniului social, precizând totodată că aceasta dispoziție derogă de la prevederile Codului fiscal și Reglementările contabile care se referă la asemenea operațiuni.

Petenta apreciază că rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale nu este reglementată la art. 22 alin. (1)-(4) din Codul fiscal, constituirea ei nefăcându-se pe seama profitului sau a cheltuielilor și prin urmare nu poate fi pusă în discuție existența unei deduceri anterioare.

În consecință, petenta solicită analizarea situației de fapt existente și emiterea unei soluții legale .

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Prin decizia de impunere nr. .../2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N (fila 26-28) s-au stabilit în sarcina SC B SA Bistrița obligații fiscale de S1 lei constând în impozit pe profit în suma de S2 lei și obligații fiscale accesorii în sumă de S3 lei.

În concret, în baza HG nr. 1553/2003, SC B SA B , a efectuat reevaluarea mijloacelor fixe aflate în patrimoniu la data 31.12.2003, înregistrând diferența din reevaluare în sumă de S4 lei în creditul contului 1058 "Rezerve din reevaluare", așa cum prevăd normele legale în vigoare. În baza Hotărârii Adunării generale extraordinare a acționarilor din 15.01.2007 (fila 23), s-a majorat capitalul social al societății cu suma de S5 lei, sumă provenită din reevaluarea mijloacelor fixe.

Înregistrarea modificării actului constitutiv la Oficiul Registrului Comerțului s-a făcut în baza Încheierii nr. .../31.01.2007 pronunțată de către Tribunalul B-N în Dosarul nr. 1375/2007 (fila 43), prin care s-a dispus "*majorarea capitalului social de la S6 lei, din rezerve din reevaluare ajungând la S7 lei, majorarea aportului*

asociațiilor la capitalul societății, cu datele cuprinse în Act adițional sub semnătură privată din data de 15.01.2007". În urma acestei operațiuni s-a mărit numărul de acțiuni al fiecărui acționar, valoarea nominală rămânând neschimbată.

Față de cele anterior arătate reținem ca urmare a reevaluării făcute la finele anului 2003, valoarea imobilizărilor corporale supuse acestei operațiuni a fost majorată la S4 lei.

În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1), pct. 33, lit. c) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct. 29 alin. (3) și a pct. 110 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 1752/17 noiembrie 2005 (în continuare se va utiliza sintagma "Reglementări contabile"), în valoarea fiscală a imobilizărilor corporale se include și reevaluarea contabilă făcută potrivit legii, situație în care valoarea reevaluată se substituie valorii de intrare a acestor imobilizări. Din această perspectivă este cert faptul că surplusul din reevaluare se ia în calculul amortizării, fiind deductibil fiscal, având în vedere că valoarea rezultată din reevaluare, este atribuită activului, înlocuind astfel costul de achiziție/de producție atribuit inițial aceluiași activ.

Precizăm că sub acest aspect organele de inspecție nu au o alta opinie, invocarea de către contestatară a încălcării de către acestea a art. 24 alin. (15) din Codul Fiscal neavând obiect în speță.

În drept, art.19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența 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.**"*

Punctul 12 din Normele de aplicare a art.19 alin. (1) din Codul Fiscal exemplifică printre altele, ca elemente similare veniturilor și pe cele privind rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul Fiscal.

Potrivit art. 22 alin. (5) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: ***"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 a rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv"***.

Este de observat că prevederilor alin. (5) al art. 22 din Codul Fiscal se referă exclusiv la rezervele și provizioanele ce se constituie și înregistrează în baza alin. (1)-(4) ale aceluiași articol. Că este așa reiese neîndoios din partea introductivă a art. 22 alin. (1), normă care conferă contribuabilului dreptul de a-și deduce rezervele și provizioanele numai în conformitate cu prezentul articol, sens în care enumeră complet și limitativ rezervele și provizioanele deductibile ce se pot constitui, inclusiv condițiile și limitele maxime legale pentru determinarea acestora (rezerva legală în limita a 5% aplicată asupra profitului contabil; provizioane pentru garanții acordate clienților; provizioane specifice, constituite potrivit legilor de organizare și funcționare; rezerve tehnice; etc.)

Menționăm că rezervele și provizioanele reglementate de art. 22 alin. (1)-(4) din Codul Fiscal se constituie fie pe seama profitului, fie pe seama cheltuielilor, fiind destinate acoperirii pierderilor ori creșterii capitalului social (în cazul rezervelor) sau, acoperirii și finanțării riscurilor și cheltuielilor generate de diverse evenimente trecute sau actuale.

Așa cum rezultă din prevederile art. 22 alin. (5) din Codul Fiscal, condiția introducerii în venituri impozabile a rezervelor reduse sau anulate este aceea a anteriorității deducerii lor la constituire.

În cazul în speță rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale nu este reglementată de art. 22 alin. (1)-(4) din Codul Fiscal, pe de o parte, iar pe de altă parte, constituirea ei nu s-a făcut pe seama profitului sau a cheltuielilor, ci a creșterii valorii activelor și prin urmare, în raport de prevederile legale antecitate, apreciem că nu poate fi pusă în discuție existența unei deduceri anterioare la constituirea acestei rezerve, în modalitatea expres reglementată de Codul Fiscal.

Este adevărat că prin pct.57¹ din Normele de aplicare a art. 22 alin. (5) din Codul Fiscal, s-a reglementat tratamentul fiscal al surplusului din reevaluarea imobilizărilor corporale evidențiat în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve". Potrivit acestei norme, dacă surplusul din reevaluare a fost anterior deductibil se impozitează în momentul modificării destinației rezervei sau distribuirii către participanți sub orice formă, precizându-se că pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Aceeași normă dispune că înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultat reportat, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuției.

În raport de prevederile pct. 57¹ din norme [chiar dacă în opinia noastră, fața de conținutul prevederilor art. 22 alin. (5) coroborat cu alin. (11) din Codul Fiscal, normele de aplicare adaugă la lege, extinzându-și aplicabilitatea și la rezervele care nu intră în obiectul reglementării art. 22 alin. (1) și (4)] rezultă însă indubitabil că pentru a fi considerat element similar veniturilor și deci impozabil, surplusul din reevaluare trebuia să fi fost anterior deductibil. Or, așa cum s-a arătat anterior, rezervele din reevaluare nu s-au constituit și înregistrat pe seama profitului sau a cheltuielilor, ci pe seama creșterii valorii istorice a mijloacelor fixe reevaluate, și prin urmare apreciem că astfel de rezerve, capitalizate direct în acțiunile societății în temeiul unei prevederi legale speciale cu aplicare temporară, nu pot constitui venituri impozabile având în vedere considerentele ce urmează:

Atât Legea 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare cât și "Reglementările contabile", cu referire la rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale, dispun imperativ că aceste rezerve nu vor putea fi utilizate pentru majorarea capitalului social.

Astfel, prevederile art. 210 alin. (3) din Legea 31/1990 prevăd că *"Diferențele favorabile din reevaluarea patrimoniului vor fi incluse în rezerve, fără a majora capitalul social."* "Reglementările contabile", la pct. 111 alin. (8) prevăd că *"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."*

Mai mult , pct. 205 alin. (3) din aceeași reglementare prevede că " *Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribubil*", cu precizarea ca diminuarea lor se poate efectua numai cu respectarea subdiviziunii 7.2.5.1 [face referire, în concret, la pct. 111 alin. (8) și (9)].

În raport cu reglementările antecitate, diferențele favorabile din reevaluarea activelor corporale de natura mijloacelor fixe înregistrate la rezerve din reevaluare , nu poate fi utilizată la majorarea capitalului social cu precizarea că excepția prevăzută la pct. 111 alin. (8) din "Reglementările contabile" nu au obiect în cauză , în sensul că activele reevaluate au rămas în patrimoniul societății, fiind utilizate în scopul desfășurării activității contribuabilului.

De la aceste norme legale însă, există o singură derogare și anume aceea prevăzută de Legea nr. 516/29.12.2006, (Monitorul Oficial nr. 14/09.01.2007) care, completând Art. II din Legea nr. 302/2005 pentru modificarea și completarea Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, a introdus alin. 2¹, cu următorul conținut:

"Majorarea capitalului social se va putea face până la data de 31 ianuarie 2007 și prin utilizarea rezervelor, cu excepția rezervelor legale, precum și a beneficiilor și a primelor legate de capital, inclusiv a diferenței favorabile din reevaluarea patrimoniului social ori în alte modalități permise de lege."

Legea 516/29 decembrie 2006 , a fost o lege cu durată de aplicare de la început limitată la o perioadă de timp prestabilită. În concret, această lege a intrat în vigoare la data de 09.01.2007 (data publicării în Monitorul Oficial nr.14), încetându-și acțiunea în timp la data de 31 ianuarie 2007. Ca normă legală temporară, Legea 516/2006 a modificat, pentru perioada cât a avut eficiența juridică , regimul utilizării rezervelor din reevaluare, derogând astfel de la reglementările existente prevăzute la art. 210 alin. (3) din Legea nr. 31/1990, precum și la pct. 111 alin. (8) din "Reglementările contabile", vizând interzicerea folosirii acestor rezerve la majorarea capitalului social.

Dispozițiile de excepție ale Legii nr. 516/2006 au avut ca efect suspendarea sferei de aplicabilitate a art. 210 alin. (3) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, precum și a pct. 111 alin. (8) din "Reglementările contabile" pentru perioada 09.01.2007 la 31.01.2007, pe de o parte , iar pe de alta parte, a acordat dreptul și posibilitatea agenților economici ca în această perioadă să-și majoreze capitalul social prin utilizarea directă a diferențelor favorabile rezultate din reevaluarea patrimoniului social, patrimoniu în care se includ și imobilizările corporale.

Ca reglementare de excepție, aliniatul 2¹, introdus prin Legea nr. 516/2006, este de strictă interpretare și aplicare, norma juridică derogatorie neimpunând condițiile cuprinse în dispozițiile legale temporar suspendate indicate mai sus, referitoare la utilizarea diferențelor favorabile din reevaluarea imobilizărilor corporale. Așa fiind, din perspectiva reglementărilor de excepție cu aplicabilitate limitată în timp și având în vedere contextul promovării acestor dispoziții legale (A se vedea Legea 302/2005), pentru această perioadă nu pot fi invocate și aplicate nici prevederile art. 111 alin. (3) din "Reglementările contabile" referitoare la capitalizarea surplusului din reevaluare condiționat de situația în care acest surplus

reprezintă un câștig realizat (adică la scoaterea din evidența a activului), sau a realizării acestui câștig pe măsură ce imobilizările sunt folosite de entitate.

Este cât se poate de logic că în situația în care dispozițiile derogatorii ale Legii nr. 516/2006 ar fi impus asemenea condiții sau în ipostaza în care reglementările temporar suspendate, la care s-a făcut referire, ar trebui aplicate în perioada 9.01.2007-31.01.2007, scopul și rațiunea completării Legii nr. 302/2005 (introducerea la Art.II a alin. 2¹ prin Legea 516/2006) nu ar mai fi avut nici o finalitate, ceea ce însă , rațional, nu poate fi acceptat.

Pct. 57¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se referă numai la surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale evidențiat în contul " Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve" , și nu la rezervele din reevaluare , rezerve care, în temeiul Legii 516/2006, pentru perioada cât aceasta a acționat, puteau fi direct capitalizate. (A se vedea , în acest sens și funcțiunile conturilor 105-106).

Având în vedere cele prezentate mai sus , considerăm ca întemeiată contestația formulată de către SC B SA B, împotriva Deciziei de impunere.../2008 emisă de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N.

Menționăm că în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (2) din Codul de procedură fiscală coroborate cu pct. 9.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul 519/2005, prin adresa nr. .../18.08.2008 (filele 58-61) s-a solicitat Direcției Generale Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, punctul de vedere asupra modalității corecte de rezolvare a acestei cauze, având în vedere că în speța analizată au existat mai multe opinii privind soluția apreciată ca fiind legală. În cuprinsul adresei transmise direcției de specialitate au fost prezentate atât conținutul concret al speței, punctele de vedere exprimate, cât și aprecierea că soluția legală a cauzei este cea întemeiată pe argumentele prezentate mai sus.

Conform pct. 9.1 din Instrucțiuni " *direcțiile de specialitate vor transmite punctele de vedere în termen de cel mult zece zile de la solicitare*". Întrucât până la data de 14.10.2008 nu s-a primit răspuns la solicitare, s-a considerat că punctul de vedere al biroului de soluționare coincide cu cel al Direcției Generale Legislație Impozite Directe.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art.216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, **se**

DECIDE:

Admiterea contestației formulate de SC B SA din B , pentru suma de S1 lei , reprezentând impozit pe profit în sumă de S2 lei și majorări de întârziere aferente în sumă de S3 lei, și pe cale de consecință anularea măsurilor dispuse prin Decizia de

impunere nr. .../.2008 emisă de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean B-N - Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,

