



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , .X., CP 050741  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336.85.48  
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.138 / 2015**

privind soluționarea contestației formulată de  
**.X. S.A.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. **A\_SLP 63/ 14.01.2015**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./AIF/12.01.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 63/12.01.2015 asupra contestației formulată de .X. S.A. din .X. strada .X., sector .X., având CUI .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.11.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.11.2014.

.X. S.A. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.11.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și exonerarea de la plata sumei de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor,
- .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe venituri din salarii,
- .X. lei - penalități aferente impozitului pe venituri din salarii,
- .X. lei - contribuții de asigurări sociale datorate de angajator,

- .X. lei - dobânzi aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator,
- .X. lei - penalități aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator,
- .X. lei - contribuții de asigurări sociale reținute de la angajați,
- .X. lei - dobânzi aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la angajați,
- .X. lei - penalități aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la angajați.

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, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.11.2014 a fost comunicată societății în data de **12.11.2014**, potrivit semnăturii și ștampilei societății aplicată pe adresa de înaintare a actului administrativ fiscal atacat, aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de **11.12.2014**, conform ștampilei Serviciului Registratură al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data înregistrării contestației compania regăsindu-se la poziția .X. din anexa nr.1 la O.P.A.N.A.F. nr.3749/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.A., denumită în continuare .X. S.A.

**I.** .X. S.A. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.11.2014 invocând în susținere următoarele :

**A.** Referitor la **impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, .X. S.A. susține că a fost înființată la data de 08.12.2010, în urma divizării parțiale a .X. conform prevederilor H.G. nr.1139/2010 privind înființarea, organizarea și funcționarea .X. - S.A., precum și modificarea și completarea H.G. nr.134/2001 privind organizarea și funcționarea Inspecției de Stat pentru Controlul Cazanelor, Recipientelor sub Presiune și Instalațiilor de Ridicat.

Deoarece Statul Român are calitatea de acționar unic, beneficiind de o distribuire de acțiuni cu cota de participare de 100 % la capitalul social al contestatarei, la beneficii și pierderi, .X. S.A. consideră îndeplinite prevederile art.27 alin.3 lit.b) și alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind vorba de o neutralizare fiscală în raport cu divizarea parțială.

Astfel, în etapa I, o parte din bunurile mobile și imobile din patrimoniul .X. au fost transferate către .X. S.A., conform anexelor la protocolul de predare-primire încheiat în luna ianuarie 2011, definitivarea transferului realizându-se după definitivarea bilanțului de închidere întocmit de .X. la 31.05.2011, comunicat contestatarei cu adresa nr. .X./12.07.2011.

Contestatară susține că a efectuat evaluarea imobilelor aduse ca aport la capitalul social al companiei, în baza prevederilor art.5 alin.1 și alin.2 din O.M.F.P. nr.3055/2009, din rapoartele de evaluare întocmite de evaluatori autorizați (aprobat prin Hotărârea A.G.A. nr.1/08.02.2012) rezultând diferențe nefavorabile în sumă de .X. lei și diferențe favorabile în sumă de .X. lei.

Diferențele nefavorabile nete în sumă de .X. lei au fost suportate prin înregistrarea unei ajustări pentru deprecierea de valoare a imobilizărilor în sumă de .X. lei, suma de .X. lei reprezentând diferențe din evaluarea aferentă patrimoniului transmis, pe care .X. a omis să îl transmită la data divizării (operațiunea fiind efectuată ca urmare a recomandării Camerei de Conturi a municipiului .X. formulată cu ocazia acțiunii de audit desfășurată la .X. în anul 2011) a fost considerată de contestatară ca o pierdere anterioară înființării prin divizare.

Societatea susține că, auditorul financiar .X. S.R.L. a recomandat ca aceste pierderi să fie suportate, conform prevederilor art.249 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit Hotărârii A.G.A.

.X. S.A. consideră că problema a fost soluționată prin aprobarea situațiilor financiare prin Hotărârea A.G.A., conform O.M.E. nr.1200/27.05.2013, în sensul acoperirii pierderii din profitul aferent anului 2012, prevăzută prin bugetul de venituri și cheltuieli pe anul 2012, aprobat prin H.G. nr.213/30.04.2013 privind aprobarea bugetului de venituri și cheltuieli pe anul 2013 pentru .X. - S.A.

Societatea invocă în susținere prevederile pct.121 (2) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale.

În etapa II, finalizarea divizării și majorarea capitalului social al .X. S.A. s-a produs odată cu înregistrarea ca aport în natură a bunurilor mobile de

la .X., transferate și evaluate în baza art.3 alin.4 și alin.5 din H.G. nr.1139/2010 privind înființarea, organizarea și funcționarea .X. S.A.

Evaluarea s-a efectuat până la finele anului 2011, conform Hotărârii A.G.A. nr. .X./16.12.2011 și a fost finalizată la 28.05.2012, conform Hotărârii A.G.A. nr. .X./28.05.2012 și Ordinului ministrului economiei nr.950/25.05.2012.

Astfel, Statul român, ca acționar unic deține un număr de .X. acțiuni reprezentând .X. lei aport integral, ca și echivalent al patrimoniului transferat de la .X. către .X. S.A.

Referitor la tratamentul fiscal al amortizării aferente mijloacelor fixe reevaluate care au majorat capitalul social prin aport în natură în sumă de .X. lei, compania consideră neîntemeiată calificarea acestora de către organele de inspecție fiscală ca fiind venituri impozabile, **deoarece predarea-preluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor nu s-a efectuat în baza bilanțului de închidere întocmit de .X.**

Astfel, .X. S.A. a inițiat demersuri pentru corectarea erorilor de transfer de active efectuate cu ocazia divizării parțiale a .X. prin evaluarea aportului statului la capitalul social, conform Raportului de evaluare întocmit de S.C. .X. S.A. și a Raportului de evaluare întocmit de expertul judiciar evaluator .X. pe baza Rezoluției nr..X./20.01.2012 pronunțată de judecătorul delegat de pe lângă Oficiul Registrului Comerțului .X., conform prevederilor art.38 alin.1 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece, incorecta determinare a valorii imobilelor aduse ca aport la capitalul social nu poate fi imputată .X. S.A., care a pus în aplicare prevederile H.G. nr.1139/2010, compania solicită anularea impozitului pe profit în sumă de .X. lei, a dobânzilor aferente în suma de .X. lei și a penalităților aferente în sumă de .X. lei, ca fiind nedatorate.

**B.** Referitor la suma de .X. lei compusă din **contribuții sociale datorate de angajator** în sumă de .X. lei, dobânzi aferente în sumă de .X. lei și penalități aferente în sumă de .X. lei, compania susține că acestea sunt stabilite ca urmare a reconsiderării de către organele de inspecție fiscală a activității de formator prestată de persoane fizice autorizate în activitate dependentă și invocă în susținere prevederile art.7 alin.1 pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la activitatea dependentă și cele ale art.7 alin.4 din același act normativ, referitoare la activitatea independentă.

.X. S.A. consideră că nu sunt îndeplinite condițiile pentru reconsiderarea activității prestată de formatorii înregistrați ca PFA în activitatea dependentă, deoarece potrivit prevederilor art.15 din O.U.G.

nr.44/2008, persoana fizică autorizată este obligată să țină contabilitatea în partidă simplă, potrivit reglementărilor privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil.

Deoarece, persoanele fizice autorizate prestează activități calificate de legislația specială ca fiind **independente**, conform prevederilor art.4 alin.1 din O.U.G. nr.44/2008, .X. S.A. consideră că activitatea acestora nu poate fi reconsiderată ca fiind activitate dependentă.

.X. S.A. consideră neîntemeiată aplicarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.7 pct.2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la reconsiderarea activității dependente, în condițiile îndeplinirii unor condiții :

**a)** referitor la prima condiție, contestatara consideră că, în cazul persoanelor fizice autorizate cu care au fost încheiate contracte de prestări servicii pentru activitatea de predare, nu există raporturi de subordonare, deoarece această activitate nu este aceeași cu activitatea desfășurată din calitatea de salariați, în sensul că prestarea de servicii este ocazională și există două entități juridice distincte, respectiv angajatul .X. S.A. (contract de muncă pentru activități desfășurate conform fișei postului) și PFA identificată cu un cod fiscal unic (contract de prestări servicii) și care, conform art.17 din O.U.G. nr.44/2008, nu poate fi considerat angajat al unei terțe persoane cu care colaborează.

Astfel, recalificarea acestor venituri este nejustificată, sub aspectul faptului că organele de inspecție fiscală, deși au constatat că activitatea desfășurată de persoanele respective din calitatea de salariat este alta decât cea din calitatea de formator prestată în baza contractelor de prestări de servicii, prin urmărirea atribuțiilor din fișa postului a reieșit faptul că respectivele persoane aveau calitatea de inspectori, atribuțiile specifice postului fiind de efectuare a verificărilor tehnice la instalații/echipamente, neexistând corelare sau suprapunere de atribuții între cele două activități prestate.

Referitor la PFA .X., PFA .X., .X. - Întreprindere individuală, care nu au avut niciodată calitatea de salariat al .X. S.A., contestatara arată că reconsiderarea activității independente prestată de aceste persoane, este eronată.

.X. S.A. susține că, în prestarea serviciului nu a stabilit persoanei fizice autorizate, atribuțiile pe care le execută și nici modul de îndeplinire a acestora.

**b)** referitor la a doua condiție, contestatara consideră că nu este îndeplinită nici această condiție, deoarece prestatorii serviciilor de formare profesională nu folosesc exclusiv baza materială a .X. S.A., ci în

desfășurarea activității de lector, prestatorii de servicii folosesc spații și dotări puse la dispoziție și de către beneficiarii finali ai cursurilor, precum și materiale didactice sub forma de slide-uri, teste de examinare, precum și echipamente electronice/birotice proprii pentru prezentarea slide-urilor și predarea cursurilor.

Astfel, activitatea lectorilor nu se rezumă doar la citirea unui suport de curs (avizat de .X. și pus la dispoziția cursanților) ci presupune o pregătire anterioară în funcție de programa cursului, în acest sens fiind folosită propria bază materială și procesul de acreditare personală ca lector.

Totodată, pentru prestarea acestor activități, PFA trebuie să obțină periodic atestate specifice de la .X. și .X., costul acestora fiind suportat exclusiv de persoana fizică autorizată.

**c)** referitor la a treia condiție, contestatara consideră că, nici aceasta nu este îndeplinită în cazul prestărilor de servicii de către P.F.A., deoarece .X. S.A. nu a suportat cheltuielile de deplasare pentru lectori, nici atunci când partea practică a cursului a fost organizată la sediul a diverși beneficiari care dispun de baza materială adecvată.

**d)** referitor la a patra condiție, contestatara consideră că, nici aceasta nu este îndeplinită, deoarece .X. S.A. nu a suportat plata indemnizațiilor de concediu de odihnă sau concediu pentru incapacitate temporară de muncă pentru persoanele prestatoare de servicii de formare profesională în calitate de lectori.

.X. S.A. invocă în susținere prevederile art.1, art.2 alin.1 și art.17 alin.2 și alin.3 din O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, opinând că aceste activități sunt independente și nu sunt îndeplinite condițiile de reconsiderare a acestora ca fiind activități dependente, așa cum au procedat organele de inspecție fiscală.

**C.** Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând **impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor, contribuții sociale reținute de la angajați** în sumă de .X. lei, dobânzi aferente în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, .X. S.A. consideră nelegală, reconsiderarea activității independente prestate de PFA ca prestatoare de servicii de formator, ca fiind o activitate dependentă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit cuantumul contribuțiilor sociale reținute de la angajați, ca și cum aceste persoane nu ar fi efectuat niciun fel de plăți ca impozit pe venituri din salarii și contribuții aferente, și mai mult, au calculat accesorii la întreaga sumă, deși PFA au declarat și achitat la bugetul de stat și la bugetul asigurărilor sociale, obligațiile de plată aferente activității prestate, în condițiile stabilite de lege.

Contestatară pretinde că o menținere a cuantumului contribuțiilor sociale reținute de la angajați, conduce la situația în care Statul Român să încaseze de două ori contribuțiile sociale, pentru aceleași venituri, respectiv o dată la declararea de către PFA a veniturilor încasate și a doua oară prin obligarea la plata .X. S.A. la plata acestor obligații.

În concluzie, .X. S.A. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.11.2014 pentru suma totală de .X. lei.

**II.** Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la .X. S.A., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.11.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, prin care au fost verificate :

- impozit pe profit aferent perioadei 01.12.2010 - 30.06.2013,
- impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor aferent perioadei 01.12.2010 - 31.12.2013,
- contribuții sociale aferente perioadei 01.12.2010 - 31.12.2013.

### **1. Impozit pe profit**

.X. S.A. este persoană juridică română, de interes strategic național, organizată ca societate comercială pe acțiuni, cu acționar unic statul român, înființată la data de 08.12.2010, în urma divizării parțiale a .X. conform prevederilor H.G. nr.1139/2010 privind înființarea, organizarea și funcționarea .X. - S.A., precum și modificarea și completarea H.G. nr.134/2001 privind organizarea și funcționarea Inspecției de Stat pentru Controlul Cazanelor, Recipientelor sub Presiune și Instalațiilor de Ridicat.

.X. S.A. are ca obiect principal de activitate atestări, analize și verificări tehnice în vederea autorizării funcționării, cât și verificări tehnice în utilizare, pentru instalațiile și echipamente, cod CAEN 7120, deținând la data verificării, 15 sucursale.

**A.** Referitor la tratamentul fiscal al valorii obiectelor de inventar preluate prin transfer cu titlu gratuit de la .X. s-au constatat următoarele :

La art.4 din H.G. nr.1139/2010 privind înființarea, organizarea și funcționarea .X. S.A., precum și modificarea și completarea H.G. nr.1340/2001 privind organizarea și funcționarea Inspecției de Stat pentru Controlul Cazanelor, Recipientelor sub Presiune și Instalațiilor de Ridicat, s-a specificat :

*„Predarea-preluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, aferente patrimoniului transmis între ISCIR, pe de o*

*parte, și .X., pe de altă parte, se va face pe bază de protocol, care se va încheia în termen de cel mult 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri” .*

Astfel, .X. S.A. a preluat în perioada 23 - 31 decembrie 2010 de la .X. cu titlu gratuit obiecte de inventar în valoare de .X. lei, pe baza protocoalelor de predare-primire, valoarea acestora fiind înregistrată în evidența contabilă în lunile ianuarie și februarie 2011.

303	=	7588
„Obiecte de inventar protocol ISCIR concomitent cu înregistrarea		„Alte venituri protocol ISCIR „

603	=	303
„Cheltuieli materiale de natura obiectelor de inventar”		„Materiale de natura obiectelor de inventar”

Ulterior, la data de 31.05.2011, .X. S.A. a stornat înregistrarea contabilă inițială de la venituri impozabile, declarate prin Declarația trimestrială cod 100 pe trim.I 2011, în sensul că a anulat intrarea în patrimoniu a respectivelor obiecte de inventar, soldul contului 303 „Obiecte de inventar protocol .X.” la data 31.12.2011 fiind zero.

Pentru clarificarea stării de fapt contabile și fiscale, prin Nota explicativă înregistrată la registratura contestatarii sub nr. .X./17.09.2014 organele de inspecție fiscală au solicitat explicații cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a bunurilor primite prin transfer de la .X., în condițiile în care protocoalele de predare - primire a activelor la care se face referire prin art.3 alin.(4) din H.G. nr.1139/17.11.2010 sunt întocmite în perioada 23 - 31 decembrie 2010.

De asemenea, din Decizia nr. .X./19.12.2011 emisă de Curtea de Conturi - Camera de Conturi a Municipiului .X., reiese că, în baza protocoalelor de predare-primire încheiate între cele două societăți, .X. a transmis, cu titlu gratuit, către .X. S.A. următoarele bunuri în valoare totală de **.X. lei** compusă din :

.X. lei active fixe corporale constând în:

- echipamente IT achiziționate în luna mai 2010, calculatoare, imprimante, 100 laptopuri,
- aparatură birou,
- copiatoare Xerox,
- mobilier.

.X. lei active fixe necorporale (programe informatice),

.X. lei obiecte de inventar.

Conform documentului „Situția centralizatoare a bunurilor Inspecțiilor Teritoriale .X. predate pe bază de protocol de predare-preluare la .X. S.A. conform H.G. nr.1139/2010” aceste bunuri în valoare de .X. lei au fost



preluate efectiv de către .X. S.A., aspect confirmat prin semnătura directorului general al companiei.

S-a constatat că, în baza Protocolului de predare-primire nr. .X./31.12.2010 au fost transmise către .X. S.A., cu titlu gratuit și 98 de autoturisme în valoare totală de .X. lei din parcul auto .X., astfel că valoarea activelor **preluate prin transfer cu titlu gratuit** este de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

Din verificarea înregistrărilor contabile prezentate prin adresa nr. .X./28.08.2014, în documentul denumit „*Centralizator note contabile*”, rezultă că .X. S.A. a înregistrat următoarele active preluate prin transfer în valoare totală de **.X. lei**, din care:

.X. lei - active fixe corporale de natura echipamentelor și a mijloacelor de transport,

.X. lei - active fixe necorporale (programe informatice),

.X. lei - obiecte de inventar.

Din fișa contului 303 „*Obiecte de inventar protocol ISCIR*” reiese că .X. S.A. a înregistrat în lunile ianuarie 2011 și februarie 2011, în debitul contului 303, în corespondență cu creditul contului .X. „*Alte venituri protocol .X.*”, obiecte de inventar în valoare de .X. lei.

Ulterior, în luna mai 2011, înregistrarea contabilă efectuată în lunile ianuarie 2011 și februarie 2011 a fost stornată, soldul contului .X. „*Obiecte de inventar protocol ISCIR*” la data de 31.12.2011 fiind zero.

Pentru clarificarea stării de fapt contabile și fiscale prin Nota explicativă înregistrată la registratura .X. S.A. nr..X./17.09.2014 au fost solicitate explicații cu privire la diferența în sumă totală de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

Potrivit răspunsului contestatarii nr..X./26.09.2014 : „*Suma de .X. lei din Decizia nr. .X.19.12.2011 emisă de Curtea de Conturi a Municipiului .X., reprezintă valoarea de intrare la .X. a activelor preluate prin transfer și include contravaloarea celor 98 de autoturisme din parcul auto al .X. în valoare de .X. lei*”, iar diferența este explicată prin faptul că „*...la întocmirea situațiilor, .X. nu a ținut cont de valoarea rămasă de amortizat, respectiv la valoarea netă a activelor*”.

Referitor la obiectele de inventar preluate cu titlu gratuit, s-a constatat faptul că, **inițial**, în lunile ianuarie și februarie 2011, .X. S.A. a înregistrat valoarea acestora în debitul contului 303 „*Materiale de natura obiectelor de inventar*”, în corespondență cu creditul contului 7588 „*Alte venituri din exploatare*”.

Concomitent a fost înregistrată valoarea obiectelor de inventar pe cheltuieli de exploatare, în debitul contului 603 „*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*”, în corespondență cu creditul contului 303 „*Materiale de natura obiectelor de inventar*”.

S-a constatat că, operațiunea de transfer de active cu titlu gratuit, a fost încadrată la venituri impozabile la trimestrul I 2011, aspect confirmat și de declarația trimestrială privind obligațiile de plată la bugetul de stat cod 100 aferentă trimestrului I 2011 întocmită de .X. S.A.

Ulterior, la data de 31.05.2011, înregistrările contabile efectuate în lunile ianuarie și februarie 2011 au fost stornate, iar valoarea obiectelor de inventar nu a mai fost înregistrată în debitul contului bilanțier 303 „*Materiale de natura obiectelor de inventar*” în corespondență cu creditul unui cont de venituri, ci a fost înregistrată direct în debitul contului în afara bilanțului 8035 „*Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință*”.

Astfel, s-a constatat faptul că .X. S.A. a înregistrat obiecte de inventar în folosință, dar nu a mai înregistrat intrarea acestora în categoria stocurilor, încălcând prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora în debitul contului 8035 „*Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință*” se înregistrează valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință.

Deoarece tratamentul contabil și fiscal aplicat de contestatară a condus, implicit, la anularea veniturilor impozabile la trim. I 2011 în sumă de .X. lei, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat pentru trimestrul II 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei, precum și accesorii în sumă de .X. lei, compusă din:

majorări de întârziere : .X. lei;

penalități de întârziere: .X. lei.

**B.** Referitor la tratamentul fiscal al diferențelor pozitive de amortizare a activelor din capitalul social în natură, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit Raportului Corpului de Control al Primului ministru nr.1930/16.12.2013 (paginile 6 - 8) „*Înregistrarea incorectă în evidența contabilă a rezultatelor reevaluării are consecința denaturării cheltuielilor și a rezultatului financiar*”, aferent anului fiscal 2011.

Din Nota nr..X./26.03.2014 emisă de șeful serviciului financiar-contabil și avizată de conducerea .X. S.A. reiese efectuarea la data de 31.12.2011 a următoarelor înregistrări contabile a valorii de .X. lei reprezentând deprecierea imobilizărilor constând în terenuri și clădiri în baza rapoartelor de evaluare întocmite de evaluatori autorizați :

6813 = 2111 .X. lei

„*Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor*” „*Terenuri*”,

6813 = 2112 .X. lei

„Ajustări pentru deprecierea  
imobilizărilor”

6813

„Ajustări pentru deprecierea  
imobilizărilor”

„Amenajări terenuri,”

= 2121 .X. lei

„Clădiri”

Din verificarea efectuată a rezultat faptul că .X. S.A. a înregistrat în mod eronat creșterea de valoare a imobilizărilor corporale prin formula contabilă, în roșu:

6813

„Ajustări pentru deprecierea  
imobilizărilor”

= 2111 / 2121

„Clădiri”

fără a evidenția creșterea de valoare prin creditul contului 105 *„Rezerve din reevaluare”*, conform prevederilor O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, după înregistrarea inițială a cheltuielilor cu deprecierea imobilizărilor în debitul contului 6813 *„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”*, din suma totală de .X. lei, suma de .X. lei a fost transferată, cu semnul minus, în creditul contului 1055 *„Rezerve din reevaluare”* prin înregistrarea contabilă:

6813

„Ajustări pentru deprecierea  
imobilizărilor”

= 1055 - .X. lei

„Rezerve din reevaluare”

Astfel, prin această înregistrare, soldul contului 1055 *„Rezerve din reevaluare”* a prezentat un sold debitor în sumă de .X. lei.

Ulterior, contestatara a procedat după cum urmează:

- suma din soldul debitor al contului 1055 a fost transferată prin debitul contului 891 *„Bilanț de deschidere”*, prin formula contabilă 891 *„Bilanț de deschidere”*, = 1055 *„Rezerve din reevaluare”*, cu suma de .X. lei.

Astfel, a fost anulat soldul debitor al contului 1055 *„Rezerve din reevaluare”* și s-a creat un sold debitor al contului 891 *„Bilanț de deschidere”*.

- suma de .X. lei din soldul debitor al contului 891 *„Bilanț de deschidere”*, s-a transferat în debitul contului 1176 *„Rezultat reportat din protocol ISCIR”* (1176 = 891), caz în care s-a anulat soldul debitor al contului 891, fiind înregistrat un sold debitor al contului 1176 .

Sucesiunea acestor înregistrări contabile efectuate în luna decembrie 2011 este prezentată în nota .X. S.A. nr. .X./23.08.2013, iar organele de inspecție fiscală au reținut următoarele aspecte cu privire la reevaluarea în sumă de .X. lei efectuată la data de 31.12.2011 asupra imobilizărilor preluate de la .X.:

- suma .X. lei reprezentând deprecierea ireversibilă de valoare înregistrată în debitul contului 6813 *„Ajustări pentru deprecierea*

*imobilizărilor*”, prin creditul contului 281, considerată de contestatară ca o cheltuială nedeductibilă.

Din verificarea efectuată, a rezultat că valoarea deprecierei a fost considerată cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului 2011, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit. ș) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și informațiilor preluate din Registrul de evidență fiscală întocmit la data de 31.12.2011 și Declarației 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2011.

- suma de .X. lei reprezentând deprecierea ireversibilă de valoare înregistrată în debitul contului 1176 „*Rezultat reportat din protocol ISCIR*”, considerată o pierdere anterioară înființării .X. S.A.

Din Nota nr..X./26.03.2014 rezultă că diferențele în sumă totală .X. lei au fost preluate de la .X., conform recomandărilor primite de la Curtea de Conturi, fiind înregistrată din punct de vedere contabil la data de 31.12.2011, după cum urmează:

891	=	105	.X. lei
„ <i>Bilanț de deschidere</i> ”			„ <i>Rezerve din reevaluare</i> ”
1176	=	891	.X. lei
„ <i>Rezultat reportat Protocol .X.</i> ”			„ <i>Bilanț de deschidere</i> ”
6813	=	105	.X. lei
„ <i>Ajustări pentru deprecierea immobilizărilor</i> ”			„ <i>Rezerve din reevaluare</i> ”

Urmare verificării efectuate, s-a constatat faptul că suma de .X. lei preluată la 01.01.2013 în soldul debitor al contului 1176 „*Rezultat reportat protocol .X.*”, nu mai figurează în soldul debitor al aceluiași cont la data de 31.12.2013 deoarece conform notei contabile și fișei contului 1172 „*Rezultat reportat profit anul 2012*”, suma de .X. lei reprezentând deprecierea ireversibilă de valoare a fost transferată în contul 1172 „*Rezultat reportat profit anul 2012*” prin nota contabilă întocmită la data de 01.06.2013.

Astfel, prin înregistrare contabilă :

1172 „*Rezultat reportat profit pe anul 2012*” = 1176 „*Rezultat reportat protocol .X.*”,

a fost diminuat profitul net aferent anului 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că practic, prin această înregistrare contabilă a fost diminuat profitul net de repartizat aferent anului 2012.

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X./28.08.2014, .X. S.A. a recunoscut faptul că diferențele valorice negative (descreștere de valoare) determinate în urma înregistrării rezultatelor

reevaluării bunurilor imobile au influențat negativ rezultatele anului 2011, pierderea netă contabilă înregistrată fiind de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A., în mod eronat, a stornat la data de 31.12.2013 cheltuielile în sumă de .X. lei din totalul cheltuielilor de aceeași natură în sumă de .X. lei, înregistrate inițial în debitul contului 6813, în sensul că stornarea astfel efectuată a denaturat rezultatul contabil și fiscal la 31.12.2011.

În ceea ce privește tratamentul fiscal aplicat diferențelor negative din reevaluare în sumă de .X. lei, s-a constatat că .X. S.A a încadrat la cheltuieli nedeductibile doar suma de .X. lei, conform sumei înregistrate în Registrul de evidență fiscală și raportate prin formularul „*Declarația anuală de impozit pe profit aferentă anului 2011*”, înregistrată la organul fiscal competent sub nr..X./26.03.2012, la rândul 29 „*Cheltuieli cu amortizarea contabilă*”.

S-a mai constatat faptul că prin înregistrarea contabilă a cheltuielilor stornate în debitul contului 1176 „*Rezultat reportat din protocol ISCIR*”, .X. S.A. a diminuat o rezervă care nu a fost preluată de la .X., dar nici nu a fost constituită prin eventualele evaluări, ulterior preluării bunurilor imobile de la .X.

Urmare verificării documentelor prezentate și a informațiilor furnizate, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că .X. S.A. nu a respectat prevederile din secțiunea 8.9.2 “*Rezerve din reevaluare*”, pct.246 din O.M.F.P. nr.3055/2009, în sensul că potrivit situației imobilizărilor corporale supuse reevaluării întocmită de societate, valoarea totală de .X. lei reprezintă diferența dintre : suma de .X. lei reprezentând creșterea de valoare a imobilizărilor supuse reevaluării și suma de .X. lei reprezentând descreșterea de valoare a imobilizărilor supuse reevaluării.

Astfel, după înregistrarea rezultatelor reevaluării constând în creșterea de valoare a imobilizărilor în sumă de .X. lei, începând cu data de 01.01.2012, compania a modificat rata lunară de amortizare a fiecărei imobilizări corporale, în sensul că diferența de amortizare fiscală dintre rata de amortizare stabilită înainte de evaluare și rata de amortizare stabilită după reevaluare era în sumă de .X. lei, după cum urmează :

- perioada 01.01.2012 - 31.12.2012 cu suma de .X. lei;
- perioada 01.01.2013 - 30.06.2013 cu suma de .X. lei.

Din verificarea efectuată, a rezultat faptul că, după efectuarea reevaluării și înregistrarea acesteia în evidența contabilă, .X. S.A. a recalculat rata lunară de amortizare liniară, înregistrând cheltuieli suplimentare cu amortizarea, considerate cheltuieli deductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că este deductibilă integral la determinarea profitului impozabil, cheltuiala cu amortizarea suplimentară calculată în urma reevaluării deoarece, în cazul înregistrării unei creșteri a

valorii immobilizărilor corporale ca urmare a efectuării reevaluărilor, valoarea reevaluată devine valoarea fiscală, caz în care, creșterile din reevaluare sunt recunoscute fiscal la calculul profitului impozabil prin cheltuiala cu amortizarea.

Totuși, acest tratament fiscal **este aplicabil numai dacă sunt îndeplinite următoarele cerințe:**

- se respectă prevederile art.7 alin.(1) pct.33 și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- se înregistrează surplusul din reevaluare la rezerve din reevaluare, pe măsura amortizării activului, concomitent cu considerarea acestora drept elemente similare veniturilor impozabile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal.

Din verificarea efectuată a rezultat că **.X. S.A. nu a transferat valoarea amortizării suplimentare din contul 105 "Rezerve din reevaluare" în contul 1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare".**

Din punct de vedere contabil, **amortizarea se calculează și se înregistrează în contabilitate la noua valoare reevaluată, dar, din punct de vedere fiscal, amortizarea fiscală se calculează la costul istoric**, așa cum se prevede la art.22 alin 5<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, diferența de valoare dintre valoarea reevaluată și cea calculată la cost istoric fiind considerată element similar venitului și impozitată ca atare, aspect care **nu a fost avut în vedere de .X. S.A. la determinarea profitului impozabil.**

Astfel, pentru recunoașterea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare, contestatara **avea obligația să considere diferențele pozitive de amortizare drept elemente similare veniturilor care intră în baza de calcul a impozitului pe profit**, în conformitate cu prevederile pct.71<sup>5</sup> din Normele de aplicare ale art.24 „Amortizarea fiscală”, aplicând astfel principiul costului istoric, conform căruia la calculul impozitului pe profit, se deduce numai amortizarea determinată la costul istoric.

Astfel, s-a constatat că .X. S.A. nu a respectat prevederile pct. 124 alin. (1) și alin.(3) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării immobilizărilor corporale și valoarea lor la costul istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în Clasa 10 “Capital și rezerve”, contul 105 “Rezerve din reevaluare”,

capitalizând astfel surplusul din reevaluare pe măsură ce activele sunt utilizate de entitate.

De asemenea, s-a constatat că în creditul contului 1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare", trebuia transferată diferența dintre :

- amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și
- amortizarea calculată pe baza costului inițial de intrare a imobilizării, respectiv **costul istoric, care în cazul .X. S.A. este reprezentat de valoarea de transfer a bunurilor din patrimoniul .X.**

Pentru deficiența constatată că, .X. S.A. nu a considerat diferențele suplimentare de amortizare sume similare veniturilor care se supun impozitului pe profit, a fost stabilită diferența suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, compusă din :

- perioada 01.01.2012 - 31.12.2012 cu suma de .X. lei,
  - perioada 01.01.2013 - 30.06.2013 cu suma de .X. lei,
- precum și accesorii în sumă totală de .X. lei compusă din : majorări de întârziere .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei.

**C.** Referitor la tratamentul fiscal al valorii mijloacelor fixe reevaluate care au majorat capitalul social prin aport în natură

Prin Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor nr. .X./28.05.2012 s-a hotărât : „*Art.1. Majorarea capitalului social al .X. cu valoarea corespunzătoare a aportului în natură, respectiv valoarea imobilizărilor corporale de natura bunurilor mobile - echipamente de măsură și control, specific activității, bunuri mobile auxiliare individuale, tehnică de calcul, birotică, echipamente de telecomunicații, sisteme de protecție, mijloace de transport, licențe - reprezentând .X. lei, conform Raportului de evaluare întocmit de expert judiciar .X..*”

Potrivit art.3 alin.(1) din aceeași hotărâre : „*Capitalul social al .X. este de .X. lei și reprezintă valoarea activelor imobiliare cuprinse în patrimoniul preluat prin divizarea parțială a patrimoniului .X. conform situației activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, întocmită la 30 iunie 2010*”.

Majorarea capitalului social al contestatarii reiese și din Nota privind evoluția capitalului social al .X. S.A. înregistrată cu nr..X./25.06.2013 la care se face referire prin Raportul Corpului de control al Primului ministru nr.1930/16.12.2013, conform căreia, valoarea inițială a bunurilor a fost de **.X. lei** compusă din :

- terenuri .X. lei;
- clădiri .X. lei;
- imobilizări necorporale .X. lei;
- mașini,utilaje .X. lei;
- birotica, mobilier .X. lei.

Valoarea fiscală a activelor se consideră a fi valoarea de transfer înscrisă în protocolul de predare-primire a bunurilor, utilizată la înregistrarea intrării în patrimoniu .X. S.A. a bunurilor respective.

Din situația prezentată de societate prin adresa nr..X./28.08.2014 rezultă că, în vederea majorării capitalului social prin aport în natură au fost supuse reevaluării bunuri în valoare de .X. lei din valoarea totală de .X. lei, fără a se supune reevaluării bunuri în valoare de .X. lei.

Valoarea reevaluată a bunurilor în sumă .X. lei este de .X. lei, rezultând o diferență de .X. lei ca urmare a efectuării reevaluării în două etape :

- la data de 31.12.2011 cu suma de .X. lei (evaluator dl. .X.);
- la data de 31.05.2012 cu suma de .X. lei (evaluator dl. .X.).

Având în vedere că reorganizarea .X. s-a realizat doar **prin divizarea parțială a acesteia, prin predarea parțială de active, cu titlu gratuit, fără ca .X. să beneficieze în schimb de titluri de participare la persoana juridică succesoare .X. S.A**, conform prevederilor H.G.nr.1139/2010, organele de inspecție fiscală au constatat că, valoarea activelor transferate de .X. și preluate de contestatară în valoare de .X. lei reprezintă pentru .X. S.A. venituri impozabile, nefiind aplicabile prevederile art.27 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nici cele ale pct.78 din Normele metodologice de aplicare ale art.27 alin.(1) din Codul fiscal referitoare la reorganizare.

Activele preluate au fost amortizate din punct de vedere contabil, valoarea amortizării fiind înregistrată pe cheltuieli de exploatare în debitul contului 681 "*Cheltuieli cu amortizarea*".

Referitor la amortizarea activelor corporale de natura mijloacelor fixe preluate prin transfer în sumă totală de .X. lei, s-a constatat faptul că, după preluarea bunurilor prin transfer, .X. S.A. a continuat calculul amortizării acestora la valoarea fiscală de transfer, în conformitate cu regulile prevăzute la art.24 alin.(6) lit.a), lit.b) și lit.c) și art.24 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, recuperând treptat, valoarea acestora prin cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil.

De asemenea, s-a constatat că același regim de amortizare liniară a fost utilizat și pentru activele necorporale în sumă totală de .X. lei primite prin transfer.

Având în vedere faptul că .X. S.A. a supus amortizării bunurile preluate prin transfer de la .X., recuperând treptat valoarea acestora prin amortizarea fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat transferul de active impozabil la contestatara din punctul de vedere al impozitului pe profit, neputând fi încadrat la transfer neimpozabil, conform prevederilor art.27 alin. (4) lit.a) „*Reorganizări, lichidări și alte transferuri de active și titluri de*



*participare*” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de următoarele aspecte :

- având în vedere calitatea de instituție publică, divizarea .X. nu s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale,

- prin reorganizarea parțială, .X. nu beneficiază de distribuția titlurilor de participare la .X. S.A., direct proporțional cu activele predate prin transfer,

- titlurile de participare sunt deținute integral de stat, atât la .X. cât și la .X. S.A.,

- .X. S.A. este societate comercială pe acțiuni cu capital integral de stat, plătitoare de impozit pe profit,

- .X. S.A. recuperează valoarea bunurilor preluate prin transfer, cu titlu gratuit, după cum urmează : prin amortizarea contabilă și prin amortizarea fiscală, considerând cheltuielile deductibile la determinarea profitului impozabil conform prevederilor art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art.1 alin.(1) din H.G. nr.1340/2001 privind organizarea și funcționarea ISCIR, aceasta are calitatea de instituție publică definită prin Legea nr.500/2002 privind finanțele publice, modificată prin Legea nr.270/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.500/2002 privind finanțele publice.

Potrivit punctului de vedere comunicat de Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor către .X. S.A. cu adresa nr..X./05.09.2011 referitoare la tratamentul fiscal și contabil aplicat activelor preluate în patrimoniul .X. S.A., prin transfer de la .X.:

**„...transferul acestor active se face în schimbul unor titluri de participare, respectiv acțiuni la capitalul social”,**

iar în temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.2 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 :

**”...în situația în care societatea care primește activele înregistrează venituri, acestea sunt venituri impozabile la determinarea profitului impozabil”.**

Astfel, prin nota contabilă din data de 31.05.2011, .X. S.A. a procedat la stornarea veniturilor înregistrate inițial prin creditul contului 7588.1 „Alte venituri protocol”, înainte de primirea răspunsului de la direcția de specialitate, înregistrat cu nr..X./2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat pe baza evidenței contabile și fiscale faptul că, **inițial**, în lunile ianuarie și februarie 2011, .X. S.A. a

considerat valoarea bunurilor preluate de la .X. în valoare totală de **.X. lei** ca un transfer cu titlu gratuit, înregistrat pe venituri din activitatea de exploatare, impozabile din punctul de vedere al impozitului pe profit, în sensul că în luna ianuarie și februarie 2011, pe măsura preluării bunurilor de la .X. pe bază de protocol, valoarea activelor a fost înregistrată în patrimoniul .X. S.A., în corespondență cu creditul contului .X. „*Alte venituri din activitatea de exploatare*”.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, .X. S.A. a considerat operațiunea drept un transfer de active, primit cu titlu gratuit, având ca efect fiscal încadrarea veniturilor înregistrate în evidența contabilă drept venituri impozabile, supuse impozitului pe profit în trimestrul I 2011. Astfel, tratamentul fiscal aplicat de contestatară rezultă atât din modul de calcul al impozitului pe profit prezentat în Registrul de evidență fiscală întocmit pentru trimestrul II 2011, cât și din declarația trimestrială privind obligațiile de plată la bugetul de stat cod 100 aferentă trimestrului II 2011.

Înregistrările contabile efectuate de contestatară, preluate din documentul „*Centralizator note contabile*” sunt următoarele :

$\frac{\%}{2112}$	=	.X.	.X. lei
„ <i>Amenajări terenuri</i> ”		„ <i>Alte venituri protocol .X.</i> ”	
2121			
“ <i>Clădiri</i> ”			
$\frac{\%}{213}$	=	.X.	.X. lei
“ <i>Aparate și instalații</i>		“ <i>Alte venituri protocol .X.</i> ”	
<i>măsurare, control și reglare</i> ”			
214			
“ <i>Mobilier, aparatură birotică,</i>			
<i>Echipament de protecție</i> ”			
205	=	.X.	.X. lei
“ <i>Imobilizări necorporale</i> ”		“ <i>Alte venituri protocol .X.</i> ”	

Din analiza Raportului explicativ al .X. cu privire la bilanțul contabil încheiat la 31.05.2011 a rezultat că instituția a înregistrat predarea elementelor de natura activelor ca transfer cu titlu gratuit, fără a întocmi bilanțul de închidere.

Astfel, .X. și contestatară au procedat după cum urmează :

- **.X. S.A.** a anulat tratamentul fiscal aplicat inițial transferului gratuit și a stornat veniturile înregistrate din preluarea, cu titlu gratuit, a activelor în sumă de .X. lei.

Tratatamentul contabil și fiscal astfel aplicat a condus la anularea veniturilor impozabile în sumă totală de .X. lei înregistrate în trim.I 2011, aspect care a generat și diminuarea obligației de plată reprezentând impozit pe profit datorat bugetului de stat pentru trim.II 2011.

După stornarea veniturilor reprezentând valoarea activelor preluate prin transfer cu titlu gratuit, valoarea activelor astfel preluate au fost înregistrate de .X. S.A. prin creditul contului 891 *“Bilanț de deschidere”*:

%	=	891	.X. lei
2112			<i>“Bilanț de deschidere”</i>
<i>“Amenajări terenuri”</i>			
2121			<i>“Clădiri”</i>
%	=	891	.X. lei
213			<i>„Aparate și instalații măsurare, control, reglare”</i>
<i>„Bilanț de deschidere”</i>			
214			
<i>„Mobilier, aparatură birotică,</i>			
<i>Echipament de protecție,,</i>			
205	=	891	.X. lei
<i>“Imobilizări necorporale”</i>			
<i>“Bilanț de deschidere”</i>			

concomitent cu închiderea contului 891 *“Bilanț de deschidere”* în corespondență cu creditul contului 1053 *“Rezerve divizare .X.”* pentru suma de .X. lei (891 = 1053).

- **.X.** a stornat operațiunea de scoatere din gestiune a elementelor de natura activelor ca transferuri cu titlu gratuit efectuate în decembrie 2010, în sensul că :

- a întocmit bilanțul de închidere ,
- a întocmit balanța de verificare sintetică la 31 mai 2011.

Pe baza analizei adresei .X. S.A. nr..X./28.08.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. a anulat veniturile impozabile înregistrate inițial, ca efect a primirii de active cu titlu gratuit de la .X. și a înregistrat valoarea activelor preluate prin transfer, cu titlu gratuit, prin utilizarea contului 891 *“Bilanț de deschidere”*.

Deoarece, înregistrarea contabilă 891 *“Bilanț de deschidere”* = 1053 *“Rezerve divizare .X.”* efectuată cu scopul soldării contului 891 *„Bilanț de deschidere”* și sumelor din contul 105 *“Rezerve din reevaluare”*, nu respectă normele monografiei contabile reglementate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, organele de inspecție fiscală au constat că, .X. S.A. a anulat efectul fiscal al veniturilor impozabile rezultate din preluarea prin transfer, cu titlu gratuit a activelor .X.

Pentru aceste deficiențe constatate cu privire la tratamentul contabil și fiscal al valorii activelor preluate cu titlu gratuit de către .X. S.A. a fost stabilit

impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei (.X. lei x 16% = .X. lei).

S-a mai constatat că, ulterior, în trimestrul IV 2011, .X. S.A a reluat la venituri suma de .X. lei reprezentând contravaloare terenuri și clădiri care nu au fost cuprinse în majorarea capitalului social, aspect care a fost avut în vedere la stabilirea diferențelor suplimentare de plată aferente anului 2011, stabilindu-se suma de **.X. lei** (.X. lei - .X. lei), conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Pentru diferența suplimentară de plată în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei compusă din :

- majorări de întârziere în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**D.** Referitor la tratamentul fiscal al diferenței suplimentare de amortizare rezultată din creșterea de valoare ca urmare a reevaluării activelor preluate cu titlu gratuit

Prin nota nr..X./28.08.2014, reprezentantul legal al .X. S.A. a precizat, în baza răspunsului primit de la Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa înregistrată sub nr..X./08.09.2011, potrivit căreia *„transferul de active se face în schimbul unor titluri de participare, respectiv acțiuni la capitalul social”,* faptul că *„Activele puse la dispoziția .X. prin divizare sunt elemente care întrunesc caracteristicile elementelor de capital (sunt folosite nemijlocit în scopul îndeplinirii obiectului de activitate statuat în documentele de înființare) și ca urmare, orice aport la capital trebuie evaluat și supus aprobării Adunării Generale a Acționarilor și înregistrării conform Legii nr.31/1990.”*

Astfel, datorită faptului că *„valorile din protocoalele de predare-primire nu respectau normele de evaluare prevăzute în normele aplicabile”,* activele preluate de la .X. au fost supuse reevaluării, conform Raportului de evaluare întocmit de S.C. .X. S.A., respectiv activele în sumă de .X. lei reprezentând :

1. echipamente de măsură și control;
2. bunuri mobile auxiliare în folosința individuală a salariaților societății;
3. tehnica de calcul, birotica și echipamentele de telecomunicații (calculatoare, imprimante, copiatoare, centrale telefonice, rootere, faxuri, centrale termice și aer condiționat, mobilier și obiecte de inventar, sisteme supraveghere);
4. sisteme de protecție;
5. mijloace de transport;

6. licențe (active necorporale).

S-a constatat că din valoarea totală a activelor preluate prin transfer, cu titlu gratuit, în sumă de .X. lei nu au fost reevaluate bunuri în valoare de .X. lei, compusă din terenuri în sumă de .X. lei și clădiri în sumă de .X. lei.

Prin Raportul de evaluare S.C. .X. S.A. avizat de Consiliul de Administrație prin Hotărârea nr. .X.15.12.2011 și aprobat de Adunarea Generală prin Hotărârea nr. .X./16.12.2011 pentru majorarea capitalului social al .X. S.A. a fost stabilită o nouă valoare a activelor preluate prin transfer, respectiv de .X. lei, rezultând o creștere netă în sumă de .X. lei, conform înregistrărilor contabile prezentate de societate în succesiune cronologică prin documentul „*Centralizator note contabile*”.

De asemenea, s-a constatat că creșterea și descreșterea de valoare a activelor a fost înregistrată în creditul contului 1054 „*Rezerve din reevaluare bunuri mobile*”, conform situațiilor financiare aprobate în data de 04.05.2012, nota explicativă nr.5 Situația creanțelor și datoriilor, după cum urmează :

1. Creșterea de valoare în sumă de .X. lei, conform următoarelor înregistrări contabile :

2131	=	1054	.X. lei
„ <i>Echipament tehnologic</i> ”		„ <i>Rezerve din reevaluare bunuri mobile</i> ”	
2133	=	1054	.X. lei
„ <i>Mijloace de transport</i> ”		„ <i>Rezerve din reevaluare bunuri mobile</i> ”	
214	=	1054	.X. lei
„ <i>Mobilier, aparatură birotică, echip. protecție</i> ”		„ <i>Rezerve din reevaluare bunuri mobile</i> ”	
303	=	1054	.X. lei,
„ <i>Obiecte de inventar,</i>		„ <i>Rezerve din reevaluare bunuri mobile</i> ”	
303.01	=	1054	.X. lei
„ <i>Obiecte de inventar protocol .X.</i> ”		„ <i>Rezerve din reevaluare bunuri mobile</i> ”	
482.05	=	1054	.X. lei
„ <i>Decontare între unități și subunități Oradea</i> ”		„ <i>Rezerve din reevaluare bunuri mobile</i> ”	

2. Descreșterea de valoare în sumă de .X. lei, conform următoarelor înregistrări contabile:

2132	=	1054	(.X. lei)
„ <i>Aparate și instalații de măsurare, control și reglare</i> ”		„ <i>Rezerve din reevaluare bunuri mobile</i> ”	
481.14	=	1054	(.X. lei)

<i>„Decontare între unități și subunități Timișoara”</i>	=	<i>„Rezerve din reevaluare bunuri mobile”</i>	(.X. lei)
481.09		1054	
<i>„Decontare între unități și subunități Oradea”</i>		<i>„Rezerve din reevaluare bunuri mobile”</i>	

În concluzie, în cazul mijloacelor fixe reevaluate pentru care s-a înregistrat o descreștere a valorii contabile nete față de costul istoric, .X. S.A. nu a înregistrat în evidența contabilă, descreșterea cu întreaga valoare a deprecierei drept cheltuială, dar a recalculat rata lunară de amortizare liniară la valoarea reevaluată.

Referitor la amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale primite prin transfer de la .X., s-a constatat că în perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, până la prima reevaluare efectuată în luna decembrie 2011, .X. S.A. a procedat la amortizarea liniară a bunurilor în valoare totală de .X. lei, la valoarea de transfer, după cum urmează:

- contabil, conform prevederilor O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- fiscal, conform prevederilor art.24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, diferența suplimentară de amortizare pentru perioada 01.01.2012- 31.05.2012 aferentă mijloacelor fixe reevaluate fie prin creștere, fie prin descreștere de valoare este în sumă netă de .X. lei (.X. lei/lunar x 5 luni) rezultată din diferența dintre: suma de .X. lei aferentă creșterii de valoare (.X. lei/lunar x 5 luni) și suma de .X. lei aferentă descreșterii de valoare (.X. lei/lunar x 5 luni).

S-a constatat că începând cu data de 01.01.2012, urmare reevaluării efectuate în decembrie 2011, .X. S.A. a modificat rata lunară de amortizare liniară, aspect care a condus la creșterea cheltuielilor de exploatare privind amortizarea contabilă, cu influență fiscală în ceea ce privește amortizarea fiscală, în condițiile în care contestatara a considerat amortizarea contabilă egală cu amortizarea fiscală.

După efectuarea reevaluării și înregistrarea acesteia în evidența contabilă, .X. S.A. a recalculat rata lunară de amortizare liniară, înregistrând cheltuieli suplimentare cu amortizarea, încadrate la cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel, cheltuiala cu amortizarea suplimentară calculată în urma reevaluării este deductibilă integral la determinarea profitului impozabil, în cazul înregistrării unei creșteri a valorii imobilizărilor corporale ca urmare a efectuării reevaluărilor, valoarea reevaluată devenind valoare fiscală, numai dacă sunt îndeplinite următoarele cerințe:

- se respectă prevederile art.7 alin.(1) pct.33 și art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- se înregistrează surplusul din reevaluare la rezerve din reevaluare, pe măsura amortizării activului, concomitent cu considerarea acestora drept elemente similare veniturilor impozabile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.12 din Normele metodologice de aplicare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. nu a transferat valoarea amortizării suplimentare din contul 105 *"Rezerve din reevaluare"* în contul 1065 *"Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"*.

Din punct de vedere contabil, amortizarea se calculează și se înregistrează în contabilitate la noua valoare reevaluată, dar, din punct de vedere fiscal, amortizarea fiscală se calculează la costul istoric, așa cum se dispune prin art.22 alin.5<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.71<sup>5</sup> din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 din Normele de aplicare, diferența de valoare dintre valoarea reevaluată și cea calculată la cost istoric fiind considerată element similar venitului și impozitată ca atare.

Acest aspect nu a fost avut în vedere de către .X. S.A. la determinarea obligației de plată privind impozitul pe profit, fiind încălcate prevederile pct.124 alin.(1) și alin.(3) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării imobilizărilor corporale și valoarea lor la costul istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în *"Capital și rezerve"*, cont 105 *"Rezerve din reevaluare"*, capitalizând astfel surplusul din reevaluare pe măsură ce activele sunt utilizate de entitate.

Astfel, în creditul contului 1065 *"Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"* trebuia transferată diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și amortizarea calculată pe baza costului inițial de intrare a imobilizării (costul istoric, reprezentat în cazul contestatarei de valoarea de transfer a bunurilor din patrimoniul .X.)

Organele de inspecție fiscală au constatat că diferența pozitivă de amortizare în sumă de .X. lei înregistrată în perioada 01.01 – 31.05.2012, prezintă efecte fiscale deoarece .X. S.A. nu a considerat diferența suplimentară de amortizare rezultată din creșterea de valoare ca urmare a reevaluării, drept un element similar veniturilor, care majorează profitul impozabil.

S-a mai constatat din adresa .X. S.A. nr..X./28.08.2014, faptul că .X. nu este luată în evidență ca plătitoare de impozit pe profit, aspect care rezultă și din informațiile preluate de pe site-ul [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro).

Astfel, a fost stabilită diferența suplimentară de plată impozit pe profit în sumă de **.X. lei** pentru perioada cuprinsă în intervalul 01.01.2012 – 31.05.2012, din care: trim. I 2012 suma de .X. lei și trim. II 2012 suma de .X. lei.

Pentru diferența suplimentară de plată în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei compusă din :

majorări de întârziere în sumă de .X. lei;  
penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna mai 2012, .X. S.A. a efectuat a doua reevaluare a acelorași active, preluate prin transfer de la .X. Urmare reevaluării bunurilor în valoare de .X. lei a fost stabilită o nouă valoare de .X. lei rezultând o creștere în sumă de .X. lei, sumă care a fost transferată în creditul contului 456 *„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”* în corespondență cu debitul conturilor 205 *„Imobilizări corporale”*, 2131 *„Echipament tehnologic”*, 2132 *„Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”*, 2133 *„Mijloace de transport”*, 214 *„Mobilier, aparatură birotică, echipament de protecție”*, 303 *„Obiecte de inventar”*.

S-a mai constatat că începând cu luna iunie 2012, compania a majorat rata lunară de amortizare liniară, cu suma de .X. lei care a fost considerată cheltuială deductibilă fiscal în perioada 01.06.2012 - 30.06.2013.

Deoarece, din punct de vedere fiscal amortizarea se calculează la costul istoric (considerat valoarea de transfer a bunurilor din patrimoniul I.S.C.I.R), diferența dintre valoarea reevaluată și cea calculată la cost istoric fiind considerată element similar veniturilor, conform prevederilor art.22 alin.5 din Codul fiscal, .X. S.A. avea obligația de a înregistra, concomitent cu înregistrarea amortizării fiscale, la venituri impozabile respectivele sume.

Diferența de impozit pe profit aferentă acestei deficiențe este în sumă de .X. lei care nu este contestată de companie.

În concluzie, urmare deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, aferent căreia au fost calculate accesorii, în sumă de .X. lei, în baza art.120 și art.120<sup>2</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 27.04.2011 – 15.10.2014.

Din impozitul pe profit stabilit suplimentar este contestată numai suma de **.X. lei**, compusă din :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,



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

## **2. Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor**

Verificarea a fost efectuată prin sondaj, urmărindu-se modul de calcul, evidențiere, reținere la sursă și declarare a impozitului pe venituri din salariile obținute de salariați angajați cu contract de muncă asupra perioadei 01.12.2010 - 31.12.2013.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, pe baza certificatului constatator nr..X./06.03.2014, că .X. S.A. are un număr de 15 sucursale dispersate teritorial, dezmembrăminte înregistrate din punct de vedere fiscal ca plătitoare de impozit pe venituri din salarii, având și un punct de lucru situat în .X., str. .X., sector .X., CUI .X. cu statut de entitate fără personalitate juridică.

Pentru verificarea fiecărei sucursale au fost emise ordine de serviciu care sunt înscrise în Registrul unic de control al fiecărei sucursale, rezultând că toate cheltuielile cu salariile și contribuțiile sociale aferente salariaților din sucursale **nu sunt înregistrate în balanța sucursalei, fiind înregistrate doar în balanța centralizată a .X. S.A.**

Astfel, până în luna mai 2011, inclusiv, obligația de plată privind impozitul pe venituri din salarii reținut la sursă a fost raportată cumulat, de sediul central al .X. S.A., atât pentru sediul principal, cât și pentru sediile secundare, prin declarația cod 112 - *“Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”*. Sumele raportate au fost preluate în fișa sintetică pe plătitor deschisă pe codul fiscal al companiei.

Ulterior, începând cu luna iunie 2011, obligația de plată privind impozitul pe venituri din salarii a fost raportată de sediul central la subsecțiunea F.2. „*Sedii secundare*” din formularul cod 112. Sumele astfel raportate de .X. S.A. pentru salariații fiecărei sucursale au fost preluate în fișa sintetică pe plătitor deschisă pe codul fiscal al fiecărui sediu secundar.

S-a mai constatat că, pentru salariații centralei, sumele au fost raportate pe CUI .X. care aparține punctului de lucru cu statut de entitate fără personalitate juridică.

Referitor la achiziția serviciilor de formare profesională necesară obținerii de către .X. S.A. a veniturilor din servicii de formare profesională prestate în beneficiul unor terți, în balanța sintetică a fiecărei sucursale se regăsesc, înregistrate, doar cheltuielile aferente activității de formare profesională desfășurate pe bază de contracte de prestări servicii încheiate între .X. S.A. și salariații sucursalei care au și calitatea de persoane fizice autorizate (P.F.A.), **fără a se regăsi și cheltuielile aferente serviciilor de formare profesională desfășurate pe bază de convenții civile încheiate între contestatară și salariații sucursalei.**

În cazul contractelor de prestări servicii, documentul justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor în evidența contabilă a fost **factura** emisă de către fiecare persoană fizică autorizată în calitate de prestator de servicii.

Cheltuielile aferente serviciilor de formare profesională desfășurate pe bază de convenții civile se regăsesc în balanța .X. S.A., fiind înregistrate în baza statului de salarii, ca document justificativ de înregistrare în evidența contabilă. Prin ștatele de plată, .X. S.A. a cumulat veniturile obținute din convenții civile cu veniturile din salarii obținute în baza contractului de muncă încheiat cu fiecare persoană fizică.

Din verificarea prin sondaj a **contractelor de prestări servicii de formare profesională** s-a constatat că :

- .X. S.A. are calitatea de beneficiar al cursurilor de pregătire profesională contractate cu terții,

- prestatorul de servicii de formare profesională are atât calitatea de salariat al sucursalei cât și calitatea de persoană fizică autorizată "*lector*", în cazul contractelor încheiate cu P.F.A.

Din analiza contractelor de prestări servicii încheiate cu lectori persoane fizice autorizate care au și calitatea de salariați ai sucursalei, a rezultat că prestatorul de servicii (P.F.A.) se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit (.X. SA.) deoarece :

- este subordonat organelor de conducere ale plătitorului de venit,
- respectă condițiile de muncă impuse de angajator cu privire la atribuții, modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru, baza materială.

De asemenea, din cuprinsul fiecărui contract de prestări de servicii încheiat cu fiecare salariat care îndeplinește și calitatea de prestator de servicii de formare profesională, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele obligații ale părților contractante :

**- obligațiile beneficiarului (.X. S.A.):**

- să pună la dispoziția prestatorului suportul de curs după care se va face predarea;
- să comunice prestatorului calendarul prestației efective ce trebuie efectuate;
- să creeze prestatorului condiții corespunzătoare de muncă, cu respectarea normelor de securitate și sănătate în muncă.

**- obligațiile prestatorului (P.F.A):**

- să presteze activitatea de predare, la termenul convenit de beneficiar;
- să respecte programul stabilit de beneficiar pentru prestarea activității;
- să respecte confidențialitatea informațiilor obținute din executarea contractului și regulile disciplinare stabilite de beneficiar prin Regulamentul intern;
- să respecte normele de securitate și sănătate în muncă specifice activității.

Din verificarea, prin sondaj, s-a constatat faptul că, pe facturile emise de persoanele fizice autorizate se înscriu următoarele informații:

- denumirea serviciului prestat (de exemplu: "servicii de prestare lector curs stagiu de instruire ocupația stivuatorist");
- data desfășurării;
- numărul de contract.

Pentru conformitate, în cadrul fiecărui Proces verbal încheiat la nivel de sucursală a fost anexată, pentru exemplificare, o factură emisă de o persoană fizică autorizată care deține și calitatea de salariat.

De exemplu, la Sucursala .X., s-a atașat factura nr. .X./28.11.2012 în sumă de .X. lei emisă de către domnul .X. pentru serviciile desfășurate conform contractului nr..X./13.11.2012 în calitate de persoană fizică autorizată.

Factura respectivă este înregistrată în evidența contabilă a sucursalei prin formula contabilă :

6286	=	401.01
"Lectori - servicii cursuri formare profesională"		"Furnizori interni".

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea prin sondaj a fișelor de post ale salariaților care au îndeplinit și calitatea de prestator de servicii, conform contractelor încheiate în perioada supusă verificării, fiind selectată, prin sondaj, o fișă de post pentru salariatul care a emis facturi de prestări servicii în calitatea de persoană fizică autorizată.

Din adresa nr..X./02.07.2013, parte integrantă din Raportul Corpului de control al Primului ministru înregistrat cu nr. .X./16.12.2013 rezultă că „Programele de formare profesională sunt organizate și se desfășoară în condițiile de calitate ale .X. S.A. cu respectarea programelor de pregătire avizate de autoritățile de reglementare și a rezultatului negocierii cu beneficiarii”.

**Astfel, .X. S.A. nu este beneficiarul direct al serviciilor de formare profesională, dar realizează aceste servicii prin intermediul propriilor salariați către diverși beneficiari persoane fizice din afara companiei.**

Veniturile realizate lunar din activitatea de formare profesională, facturate către diferiți beneficiari, sunt înregistrate în evidența contabilă a contestatarei în perioada supusă verificării, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au reîncadrat activitatea desfășurată, conform criteriilor reglementate de art.7 alin.(1) pct. 2.1 lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform clauzei 3.1 „Obligațiile beneficiarului” din contractele încheiate cu prestatorii, .X. S.A. își asumă responsabilitatea de a crea prestatorului condiții corespunzătoare de muncă, cu respectarea normelor de securitate și sănătate în muncă.

Organele de inspecție fiscală au analizat, în baza prevederilor art.3 alin.2, art.5, art.6 alin.1, art.7 alin.1 și alin.5 din Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006, calitatea de angajator a .X. S.A.

Astfel, din fiecare contract de prestări servicii reiese că susținerea cursurilor este organizată de către beneficiar, în aria sa de activitate realizată prin intermediul sucursalelor, într-o anumită perioadă determinată de timp pentru un anumit număr de cursanți, conform pct.2.1 Cap.II „*Obiectul contractului*” și la sediul beneficiarilor acestor cursuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că fiecare PFA este autorizată în calitate de formator, conform prevederilor O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale.

De asemenea, s-a constatat că activitatea de formator nu se regăsește în anexa nr.2 “*Lista profesiilor reglementate în România*” la Legea nr.200/2004 privind recunoașterea diplomelor și clasificărilor profesionale pentru profesiile reglementate din România.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciul astfel desfășurat de persoana fizică **se încadrează în activitatea dependentă.**

Pentru a stabili dacă .X. S.A. are calitatea de angajator în cadrul contractelor încheiate cu proprii angajați, prin Nota explicativă înregistrată sub nr.X./20.06.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații și justificări cu documente a încadrării la activitate independentă a serviciilor prestate de lectori pentru predarea cursurilor de formare profesională, conform contractelor de prestări servicii încheiate în calitate de beneficiar, cu persoane fizice care au și calitatea de angajat cu contract de muncă încheiat cu .X. S.A., în calitate de angajator.

Din analiza răspunsului formulat de .X. S.A. prin adresa nr.X./27.06.2014, s-a constatat că :

- salariații sunt angajați cu normă întreagă pe perioadă nedeterminată pe funcția de inspector .X.;
- activitatea de formare profesională desfășurată de salariați nu are caracter permanent, având un caracter aleatoriu în funcție de constituirea grupelor de cursanți, fiind efectuate în afara orelor de program sau în zilele de repaus sau în timpul concediilor de odihnă;
- în situația în care cursurile au fost susținute în orele de program, sumele reprezentând drepturi salariale necuvenite au fost imputate lectorilor;
- persoanele fizice autorizate desfășoară activitatea de formare profesională folosind forța de muncă și aptitudinile sale profesionale;
- lectorul nu folosește exclusiv baza materială a .X., folosind și baza materială proprie (slide-uri, teste de examinare, laptop);

- lectorul obține periodic atestate specifice de la .X. și .X., suportând costul acestora.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că pentru reconsiderarea veniturilor din activitate independentă în activitate dependentă **nu sunt relevante aspectele :**

a) că salariații sunt angajați cu normă întreagă pe perioadă nedeterminată pe funcția de inspector .X. S.A.

Respectivul aspect **este relevant** doar pentru recunoașterea faptului că lectorii sunt angajați ai .X. S.A.

b) activitatea de formare profesională desfășurată de salariați are caracter aleatoriu, fără a avea un caracter permanent ;

c) veniturile din cursurile susținute în orele de program au fost imputate lectorilor ca drepturi salariale necuvenite.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **are relevanță faptul că activitatea de formare profesională s-a desfășurat și în cadrul programului de lucru al salariaților care au îndeplinit și calitatea de lector.**

Acest aspect este dovedit prin emiterea Deciziei nr. .X./03.09.2013 pentru recuperarea drepturilor salariale plătite necuvenit pentru orele în care aceiași salariați au susținut cursuri de formare profesională în calitate de lectori emisă de conducerea .X. S.A., în sensul că **respectiva decizie emisă pentru imputarea prejudiciului reprezintă o recunoaștere a faptului că serviciul s-a prestat în timpul programului de lucru stabilit conform Regulamentului de organizare și funcționare.**

Mai mult, din preambulul Deciziei nr. .X./03.09.2013 reiese că aceasta s-a emis pentru drepturile bănești imputate pentru perioada 18.11.2011 – 18.05.2013, ca urmare a constatărilor efectuate la solicitarea Directorului General **de a se verifica activitățile de formare profesională organizate în cadrul .X. S.A. cu formatori care au și calitatea de angajați în timpul orelor de program.**

Din verificarea prin sondaj a convențiilor civile pentru servicii de formare profesională încheiate cu prestatori de servicii care nu sunt PFA, .X. S.A. a calculat și a reținut la sursă impozitul pe venituri din salarii la totalul veniturilor obținute prin cumularea veniturilor din salarii cu veniturile aferente prestării de servicii de formare profesională, astfel că nu au fost reîncadrate aceste venituri plătite salariaților respectivi.

În consecință, numai pentru deficiențele constatate privind veniturile din servicii de formare profesională prestate de lectori conform contractelor cu PFA care au și calitatea de angajat cu contract de muncă încheiat perioada nedeterminată cu .X. S.A. în calitate de angajator, organele de inspecție

fiscală au stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de **.X. lei**, compus din :

2011 suma de .X. lei (.X. lei bază de impozitare),

2012 suma de .X. lei (.X. lei bază de impozitare),

2013 suma de .X. lei (.X. lei bază de impozitare),

în baza prevederilor art.7 alin.(1) lit.a și lit.b, pct.21.1, art.41 lit.b), art.7.2.2, art.43 alin.1 lit.b), art.55 alin.1, art.57 alin.2, art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.67, pct.106, pct.107, pct.107, pct.111, pct.112, pct.115, art.58 pct.119, pct.122 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.1 din O.U.G. nr.44/2008, art.3 din Legea nr.200/2004 privind recunoașterea diplomelor și calificărilor profesionale pentru profesiile reglementate din România.

Pentru diferența suplimentară de plată au fost calculate accesoriile în sumă de .X. lei, compusă din majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120<sup>1</sup> alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

### **3. Contribuții de asigurări sociale datorate la bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetului asigurărilor sociale de sănătate**

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. S.A., contribuții sociale datorate de angajator și contribuții sociale reținute de la angajați, în sumă de .X. lei, pe baza aceluiași constatări detaliate la pct.2 Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor din prezenta decizie.

Baza legală pentru stabilirea contribuțiilor sociale suplimentare de plată este reprezentată de : art.7 alin.(1) lit.a și lit.b, pct.21.1, art.296<sup>3</sup>, art.296<sup>4</sup>, art.296<sup>5</sup> alin.1, art.296<sup>18</sup> alin.1 și alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.67 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.3 alin.2, art.5 lit.a,b,k,n, art.6 alin.1, art.7 alin.1, alin.3 și alin.5 din Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006, art.3 din Legea nr.200/2004 privind recunoașterea diplomelor și calificărilor profesionale pentru profesiile reglementate din România.

Pentru diferența suplimentară de plată de .X. lei au fost calculate accesoriile în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.119 alin.1, art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei,

precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele :

**A.** Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,

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

**A.1** Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** compus din .X. lei impozit pe profit corespunzător veniturilor aferente obiectelor de inventar și .X. lei impozit pe profit corespunzător veniturilor aferente activelor preluate prin transfer gratuit de la .X.

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra obligației contribuabilului de a evidenția în categoria veniturilor impozabile, contravaloarea unor obiecte de inventar și a unor active corporale și necorporale preluate de .X. S.A. prin transfer cu titlu gratuit, în condițiile în care reorganizarea prin divizare a .X. a avut loc prin transfer de active, fără ca .X. să beneficieze în schimb de titluri de participare la persoana juridică succesoare, .X. S.A.**

Perioada verificată : 01.12.2010 - 30.06.2013

**In fact**, .X. S.A. a preluat prin transfer cu titlu gratuit de la .X. obiecte de inventar în valoare de **.X. lei** pe care le-a înregistrat în evidența contabilă la lunile ianuarie și februarie 2011 prin debitul contului 303 „*Obiecte de inventar protocol ISCIR*” în corespondență cu contul 7588 „*Alte venituri din exploatare protocol .X.*”, concomitent cu înregistrarea valorii acestor obiecte de inventar în categoria cheltuielilor de exploatare, respectiv în debitul contului 603 „*Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar*” în corespondență cu creditul contului 303 „*Obiecte de inventar protocol ISCIR*”.

Suma de .X. lei a fost declarată ca venit impozabil prin Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferentă trimestrului I 2011. Ulterior, la data de 31.05.2011, considerând obiectele de inventar preluate de la .X. ca fiind deja uzate și date în folosință, .X. S.A. a stornat înregistrarea contabilă efectuată inițial și a înregistrat suma de .X. lei reprezentând valoarea obiectelor de inventar direct în debitul contului 8035 „*Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință*”, anulând în acest mod intrarea în patrimoniu a obiectelor de inventar preluate, astfel încât soldul contului 303 „*Obiecte de inventar protocol ISCIR*” la data de 31.12.2011 a devenit zero.

Deoarece, succesiunea înregistrărilor contabile din perioada ianuarie-mai 2011 a condus la anularea înregistrării de către contestatară a sumei de .X. lei din categoria veniturilor impozabile, la trimestrul II 2011, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei,

motivată de încălcarea prevederilor O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

De asemenea, la lunile ianuarie și februarie 2011, contestatarea a înregistrat valoarea bunurilor preluate cu titlu gratuit de la .X. în sumă de **.X. lei** compusă din :

- terenuri .X. lei;
- clădiri .X. lei;
- imobilizări necorporale .X. lei;
- mașini, utilaje .X. lei;
- birotica, mobilier .X. lei,

în categoria veniturilor din exploatare, impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit la trimestrul I 2011.

Odată cu transmiterea bilanțului de închidere al I.S.C.I.R, la luna mai 2011, suma de .X. lei a fost stornată de contestatară din categoria veniturilor impozabile, urmată de înregistrarea sumei în debitul contului 891 „*Bilanț de deschidere*” cu consecința diminuării impozitului pe profit calculat și declarat pe trim.I 2011, motiv pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Deoarece la trim. IV 2011, contestatarea a reluat suma de .X. lei reprezentând valoarea terenurilor și clădirilor necuprinse în majorarea capitalului social, pentru tratamentul fiscal eronat al valorii activelor preluate de la .X., organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

În concluzie, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei), conform prevederilor art.19 alin.1, art.24 alin.7, alin.11 și alin.15, art.27 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.12, pct.71<sup>5</sup>, pct.78, pct.85 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

**În drept**, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare 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” ;***

coroborate cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :



“ 12. Veniturile si cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

**Exemple de elemente similare veniturilor :**

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii ;

- rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor [art. 22](#) alin. (5) și alin. (5<sup>1</sup>) din Codul fiscal ;

- câștigurile legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate”.

Din interpretarea dispozițiilor legale mai suscitade, reiese că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor, cum sunt rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe.

Valoarea fiscală a activelor reprezintă, potrivit prevederilor art.7 “Definiții ale termenilor comuni” alin.1 pct.33 lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

a) pentru active și pasive, altele decât cele menționate la lit.b) și c) - valoarea de înregistrare în patrimoniu, potrivit reglementărilor contabile ...

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”.

Participarea cu active a unei persoane juridice la capitalul social al altei persoane juridice, în schimbul unor titluri de participare este reglementată de pct.78 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

” Pct.78

În sensul dispozițiilor art.27 alin.(1) din Codul fiscal, o persoană juridică poate participa cu active la una sau mai multe persoane juridice existente sau care iau astfel ființă, prin constituirea sau majorarea capitalului social al acestora primind în schimb titluri de participare ale societăților respective.

Contribuțiile cu active la capitalul social al unei persoane juridice în schimbul unor titluri de participare la această persoană juridică nu sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil.

Pct.85

În înțelesul art.27 alin.3 lit.a) și lit.b) din Codul fiscal, operațiunile de fuziune și divizare sunt reglementate prin Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

La art.27 din același act normativ se specifică :

“Art.27 Reorganizări, lichidări și alte transferuri de active și titluri de participare

- alin.(1) În sensul dispozițiilor art.27 alin.(1) din Codul fiscal, o persoană juridică poate participa cu active la una sau mai multe persoane juridice existente sau care iau astfel ființă, prin constituirea sau majorarea capitalului social al acestora **primind în schimb titluri de participare ale societăților respective.**

**Contribuțiile cu active la capitalul social al unei persoane juridice în schimbul unor titluri de participare la această persoană juridică nu sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil. (...)**

- alin.(3) lit.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 ;

b) divizarea unei persoane juridice române în două sau mai multe persoane juridice române, în cazul în care participanții la persoana juridică inițială beneficiază de o distribuire proporțională a titlurilor de participare la persoanele juridice succesoare ;

c) achiziționarea de către o persoană juridică română a tuturor activelor și pasivelor aparținând uneia sau mai multor activități economice ale altei persoane juridice române, numai în schimbul unor titluri de participare ;

d) achiziționarea de către o persoană juridică română a minimum 50% din titlurile de participare la altă persoană juridică română, în schimbul unor titluri de participare la persoana juridică achizitoare și, dacă este cazul, a unei plăți în numerar care nu depășește 10% din valoarea nominală a titlurilor de participare emise în schimb.

- alin.(4) de la lit.a) la lit.e) 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 ;

b) schimbul unor titluri de participare deținute la o persoană juridică română cu titluri de participare la o altă persoană juridică română nu se tratează ca transfer impozabil în înțelesul prezentului titlu și al titlului III;

c) distribuirea de titluri de participare în legătură cu divizarea unei persoane juridice române nu se tratează ca dividend;

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”.***

Potrivit acestor dispoziții legale, nu sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, contribuțiile cu active la capitalul social al unei persoane juridice în schimbul unor titluri de participare la persoana juridică succesoare.

Din actele existente la dosarul cauzei reiese că .X. este organul de specialitate al administrației publice centrale cu personalitate juridică a cărei activitate principală este asigurarea în numele statului a măsurilor de funcționare în condiții de siguranță a instalațiilor și echipamentelor prevăzute în anexele nr.2 și nr.3 la Legea nr.64/2008, conform prevederilor H.G. nr.1139/2010 privind înființarea, organizarea și funcționarea .X. - S.A., precum și modificarea și completarea H.G. nr.134/2001 privind organizarea și funcționarea Inspecției de Stat pentru Controlul Cazanelor, Recipientelor sub Presiune și Instalațiilor de Ridicat.

Se reține că .X. S.A. este persoană juridică română, de interes strategic național, organizată ca societate comercială pe acțiuni, cu acționar unic statul român, înființată la data de 08.12.2010, în urma divizării parțiale a .X., conform art.3 alin.4 și art.4 alin.1 din H.G. nr.1139/2010 privind înființarea, organizarea și funcționarea .X. S.A., unde se prevede :

*“Art. 3 (4) Predarea-preluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, aferente patrimoniului transmis între ISCIR, pe de o parte și .X., pe de altă parte, se va face pe bază de protocol, care se va încheia în termen de cel mult 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri.*

*Art.4 (1) .X. are în proprietate bunuri imobile și mobile.*

*(2) Bunurile imobile proprietate privată a .X. prevăzute în anexa nr. 2 trec în proprietatea .X. S.A. la data înmatriculării sale în registrul comerțului și se regăsesc în capitalul social al acesteia”.*

Față de aceste dispoziții legale, se reține că predarea-preluarea patrimoniului prevăzut prin H.G. nr.1139/2010 privind înființarea, organizarea și funcționarea .X. S.A. s-a efectuat doar în baza protocoalelor de predare-primire încheiate în luna decembrie 2010 între cele două părți și nu pe bază de bilanț de închidere și bilanță de verificare sintetică, întocmite de .X. De altfel în același sens sunt și constatările din Decizia nr. .X./19.12.2011 încheiată de Curtea de Conturi - Camera de Conturi a Municipiului .X. în urma acțiunii de audit financiar asupra contului de execuție încheiat pentru anul bugetar 2010, efectuată la .X.

Potrivit prevederilor H.G. nr.1139/2010 de înființare a .X. S.A., reorganizarea prin divizare parțială a .X. s-a realizat prin predarea parțială de active, **cu titlu gratuit, fără ca .X. să beneficieze în schimb de titluri de participare la .X. S.A, proporțional cu activele predate prin transfer, deci nu a avut loc distribuirea proporțională a titlurilor de participare la persoana juridică succesoare, respectiv la .X. S.A.**

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că, obiectele de inventar în valoare de .X. lei primite de .X. S.A. de la .X. prin transfer cu titlu gratuit au fost înregistrate inițial, în trim.I 2011 în categoria veniturilor impozabile, conform documentului „*Centralizator note contabile*” și declarate ca atare prin Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat aferentă trimestrului I 2011.

Se reține că la data 31.05.2011, .X. S.A. a **stornat** înregistrarea efectuată inițial a sumei de .X. lei prin înregistrarea valorii obiectelor de inventar direct în debitul contului 8035 "*Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință*", anulând în acest mod intrarea în patrimoniu a obiectelor de inventar preluate, astfel că, soldul contului 303 „*Obiecte de inventar protocol ISCIR*” la data de 31.12.2011 a devenit zero.

Potrivit prevederilor Planului de conturi aprobat prin O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 8035 "*Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință*" se ține evidența stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință.

Astfel, în debitul contului 8035 "*Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință*" se înregistrează valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, iar în credit, aceleași stocuri, în momentul scoaterii lor din folosință, iar soldul contului reprezintă valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință.

Având în vedere succesiunea înregistrărilor contabile detaliate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.11.2014 și bilanța sintetică de verificare pentru anul 2011, rezultă că .X. S.A. a înregistrat obiecte de inventar în folosință, fără a înregistra intrarea acestora în categoria stocurilor, cu încălcarea prevederilor O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, astfel încât au fost anulate veniturile impozabile pe trim.I 2011 cu suma de .X. lei, cu consecința diminuării artificiale a impozitului pe profit datorat bugetului de stat pentru trim. II 2011.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că .X. S.A. a preluat de la .X., cu titlu gratuit și alte active față de activele care au constituit capitalul social reglementat de H.G. nr.1139/2010, respectiv active în valoare de .X. lei (compusă din: active corporale în sumă de .X. lei și active necorporale în

sumă de .X. lei) conform Notei privind evoluția capitalului social nr..X./25.06.2013 la care se face referire prin Raportul Corpului de control al Primului Ministru nr.1930/16.12.2013.

Organul de soluționare a contestației reține că din valoarea de .X. lei cu care a fost majorat capitalul social prin aport în natură, au fost supuse reevaluării active în valoare de .X. lei, fără a fi supuse reevaluării bunuri în valoare de .X. lei.

Astfel, valoarea reevaluată a bunurilor a crescut de la .X. lei la .X. lei, ca urmare a celor două reevaluări efectuate la :

- data de 31.12.2011 - .X. lei,
- data de 31.05.2012 - .X. lei.

Așa cum reiese din H.G. nr.1139/2010 privind înființarea, organizarea și funcționarea .X. S.A. și din evidența contabilă și fiscală, reorganizarea prin divizare a .X. s-a realizat prin divizarea parțială a acesteia, cu predarea parțială de active, **cu titlu gratuit, fără ca .X. să beneficieze în schimb de titluri de participare la .X. S.A, direct proporțional cu activele predate prin transfer către contestatară**, deci reorganizarea prin divizare a .X. nu se încadrează în niciuna din formele de reorganizare reglementate prin art.27 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel pretenția contestatarii că i-ar fi aplicabile prevederile art.27 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*b) divizarea unei persoane juridice române în două sau mai multe persoane juridice române, în cazul în care participanții la persoana juridică inițială beneficiază de o distribuire proporțională a titlurilor de participare la persoanele juridice succesoare”*,  
nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În același sens este și punctul de vedere referitor la impozitarea activelor primite prin transfer, exprimat prin adresa nr..X./09.05.2011 emisă de Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor din cadrul Ministerul Finanțelor Publice, înregistrată la A.N.A.F. sub nr..X./05.09.2011, potrivit căruia :

*„(...) Menționăm că art.27 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se aplică la societatea care transferă active în schimbul unor titluri de participare la acea societate.*

***Prin urmare, în situația în care societatea care primește activele înregistrează venituri, acestea sunt venituri impozabile la determinarea profitului impozabil.”***

Se reține că înregistrarea la 31.05.2011 a contravalorii obiectelor de inventar primite prin transfer gratuit, numai în contul 8035 *”Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință”* a condus la anularea veniturilor impozabile în sumă de .X. lei înregistrate în trimestrul I 2011, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat pentru trimestrul II 2011 cu respectiva sumă, aspect susținut și de constatările de la pag.6-8 din Raportul Corpului de control al Primului Ministru nr.1930/16.12.2013, potrivit cărora *„Înregistrarea incorectă în evidența contabilă a rezultatelor reevaluării are consecința denaturării cheltuielilor și a rezultatului financiar aferent anului fiscal 2011”*.

De asemenea, din actele aflate la dosarul cauzei reiese că în trim. I 2011, .X. S.A. a înregistrat valoarea activelor preluate de la .X. de .X. lei în categoria veniturilor din activitatea de exploatare prin creditul contului .X. *”Alte venituri din activitatea de exploatare”*, impozabile din punctul de vedere al impozitului pe profit, pentru ca, ulterior să anuleze tratamentul fiscal inițial, aspect recunoscut de contestatară prin adresa nr..X./28.08.2014 dată în timpul inspecției fiscale.

Astfel, înregistrarea contabilă a valorii activelor corporale care au majorat capitalul social prin aport în natură în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei) respectiv :

891 *”Bilanț de deschidere”* = 1053 *”Rezerve divizare .X.”* a fost efectuată de .X. S.A. cu încălcarea normelor monografiei contabile reglementate prin O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și cu scopul soldării contului 891 *„Bilanț de deschidere”* și sumelor din contul 105 *”Rezerve din reevaluare”* și a condus la anularea efectului fiscal al înregistrării inițiale a respectivei sume în categoria veniturilor impozabile și deci la diminuarea profitului impozabil pe trim. II 2011.

Se reține că .X. S.A. a atașat drept documente suplimentare în susținerea contestației, anexele numerotate de la 1 la 6, care reprezintă aceleași documente prezentate în timpul inspecției fiscale, anexate la Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.11.2014 și de care organele de inspecție fiscală au ținut seama la stabilirea obligațiilor fiscale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X.

**lei** (.X. lei reprezentând impozit pe profit corespunzător veniturilor aferente obiectelor de inventar preluate cu titlu gratuit + .X. lei reprezentând impozit pe profit corespunzător veniturilor aferente activelor preluate prin transfer gratuit de la .X.), motiv pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**A.2.** Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** compusă din .X. lei impozit pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea aferentă activelor preluate de la .X. și .X. lei impozit pe profit aferent amortizării calculate asupra surplusului de valoare rezultată din reevaluarea altor active decât cele făcând parte din capitalul social

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea aferentă imobilizărilor corporale preluate prin transfer cu titlu gratuit de la .X., în condițiile în care în urma reevaluării acestora a fost înregistrată o creștere de valoare, precum și asupra obligației companiei de a considera surplusul din reevaluarea activelor preluate drept element similar veniturilor impozabile la calculul impozitului pe profit.**

**În fapt,** .X. S.A. a efectuat la data de 31.12.2011 reevaluarea bunurilor mobile preluate prin transfer, operațiune care a condus fie la creșterea de valoare a acestora cu suma .X. lei, fie la diferențe negative din reevaluarea imobilizărilor constând în terenuri și clădiri în sumă de .X. lei.

Ulterior înregistrării rezultatelor reevaluării în evidența contabilă, .X. S.A. a modificat rata lunară de amortizare liniară pentru aceste imobilizări, în sensul că diferența de amortizare fiscală dintre rata de amortizare stabilită înainte de evaluare și rata de amortizare stabilită după reevaluare era în sumă de .X. lei.

Surplusul de amortizare în sumă de .X. lei (pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2012 cu suma de .X. lei și pentru perioada 01.01.2013 - 30.06.2013 cu suma de .X. lei) a fost înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal.

Deoarece, contestatara nu a transferat surplusul de amortizare din contul 105 „*Rezerve din reevaluare*” în contul 1065 „*Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*”, pe măsura amortizării activului, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă

de .X. lei.

În luna mai 2012, .X. S.A. a efectuat a doua reevaluare a imobilizărilor corporale preluate prin transfer în valoare de .X. lei stabilind o nouă valoare de .X. lei, rezultând o creștere în sumă de .X. lei care a fost transferată în contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”. Astfel, prin Hotărârea AGA nr. .X./28.05.2012 s-a decis majorarea capitalului social cu suma de .X. lei compusă din .X. rezerve din divizare .X., .X. lei rezerve din prima reevaluare a bunurilor mobile și .X. lei creștere de valoare active reevaluate.

După efectuarea reevaluării și înregistrarea rezultatelor în evidența contabilă, contestatara a recalculat rata lunară de amortizare liniară pentru imobilizările corporale pentru care s-a înregistrat un plus de valoare, caz în care au fost înregistrate cheltuieli suplimentare cu amortizarea pentru perioada 01.01. - 31.05.2012 în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

Deoarece, contestatara nu a considerat diferența pozitivă de amortizare calculate asupra creșterii de valoare rezultată din reevaluarea activelor preluate de la .X. în sumă de .X. lei, drept un element similar veniturilor impozabile, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.15 și art.27 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.78 și pct.87 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, art.22 alin.(5<sup>1</sup>) art.24 alin.7, alin.11 lit.a) și alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că :

*„Art.22 (5<sup>1</sup>) 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 (7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil. (...)*

*(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :*

*a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune. (...)*

*(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, diminuată cu amortizarea fiscală. (...) ”,

coroborate cu cele ale art. 27 alin.4 lit.e) din același act normativ :

**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”.**

Potrivit acestor dispoziții legale, amortizarea fiscală se determină pentru orice activ transferat după data divizării, în conformitate cu regulile care s-ar fi aplicat de persoana care a transferat activul, dacă transferul nu ar fi avut loc.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale pct.71<sup>5</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se precizează :

„Pct.71<sup>5</sup>. 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 fiscală de la data intrării în patrimoniu 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.**

În cazul în care ulterior datei de 31 decembrie 2003 se efectuează reevaluări care determină o descreștere a valorii acestora se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculază corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile ale perioadei în care se efectuează operațiunile de reevaluare ulterioare datei de 31 decembrie 2003.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea fiscală la data intrării în patrimoniu și valoarea amortizării fiscale. În valoarea fiscală la data intrării în patrimoniu se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, potrivit prevederilor titlului VI”.

Potrivit acestor prevederi legale, din punct de vedere contabil, amortizarea se calculează și se înregistrează în contabilitate la noua valoare reevaluată, dar, din punct de vedere fiscal, amortizarea fiscală se calculează la costul istoric, diferența de valoare dintre valoarea reevaluată și cea calculată la cost istoric fiind considerată element similar venitului și impozitată ca atare.

De asemenea, la pct.124 alin.1 și alin.3 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică :

*“Pct.124 alin.(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" (contul 105 "Rezerve din reevaluare"). Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.,,,*

***Pct.124 alin.(3) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve (contul 1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare") atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.”***

Potrivit Planului de conturi aprobat prin O.M.F nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

*“ În creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare" se înregistrează :*

*- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea immobilizărilor corporale, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă immobilizărilor corporale reevaluate (211, 212, 213, 214).*

*În debitul contului 105 "Rezerve din reevaluare" se înregistrează :*

*- capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, respectiv la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (1065);*

*- descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea ulterioară a immobilizărilor corporale (211, 212, 213, 214);*

*- ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării immobilizării corporale, în cazul în care reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice (281).*

*Soldul creditor al contului reprezintă rezerva din reevaluarea immobilizărilor corporale existente în evidența entității”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, amortizarea se calculează și se înregistrează în contabilitate la noua valoare reevaluată, în timp ce amortizarea fiscală se calculează la costul istoric.

Totodată, cheltuiala cu amortizarea suplimentară calculată în urma reevaluării este deductibilă integral la determinarea profitului impozabil, dar numai în situația în care se înregistrează surplusul din reevaluare la rezerve din reevaluare, pe măsura amortizării activului, concomitent cu considerarea surplusului din reevaluare, drept element similar veniturilor impozabile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai suscitată.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că, valoarea de transfer a imobilizărilor corporale și necorporale preluate prin transfer de la .X. a fost amortizată liniar în perioada 01.01.- 31.12.2011 până la prima reevaluare efectuată în luna decembrie 2011, operațiune care a condus fie la creșterea de valoare cu suma .X. lei, fie la descreșterea de valoare cu suma .X. lei.

După înregistrarea rezultatelor amortizării, .X. S.A. a recalculat rata lunară de amortizare liniară pentru imobilizările corporale pentru care s-a înregistrat un plus de valoare, caz în care au fost înregistrate cheltuieli suplimentare cu amortizarea în sumă de .X. lei pentru perioada 01.01.2012 - 30.06.2013 reprezentând diferența dintre : rata de amortizare stabilită înainte de evaluare și rata de amortizare stabilită după reevaluare.

Potrivit pct.71<sup>5</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.124 alin.31 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, mai suscitată, surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, în contul 1065 *"Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"*, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

Din actele existente la dosarul cauzei, reiese că .X. S.A. nu a transferat valoarea amortizării suplimentare din contul 105 *"Rezerve din reevaluare"* în contul 1065 *"Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"*, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor suplimentare cu amortizarea din perioada în sumă de .X. lei din perioada 01.01.2012 - 30.06.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat, referitor la amortizarea imobilizărilor corporale în sumă de .X. lei, altele decât cele făcând parte din capitalul social, că diferența suplimentară de amortizare pentru perioada 01.01.- 31.05.2012 aferentă mijloacelor fixe reevaluate este de .X. lei (.X. lei aferentă creșterii de valoare - .X. lei aferentă descreșterii de valoare).

Potrivit prevederilor legale sus citate, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării imobilizărilor corporale și valoarea lor la costul istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve", contul 105 "Rezerve din reevaluare", capitalizând astfel surplusul din reevaluare pe măsură ce activele sunt utilizate de entitate, în sensul că în creditul contului 1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" trebuia transferată diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și amortizarea calculată pe baza costului inițial de intrare a imobilizării (costul istoric fiind reprezentat în cazul contestatarei de valoarea de transfer a bunurilor din patrimoniul .X.)

Deoarece, surplusul de reevaluare rezultat în urma reevaluării în sumă de .X. lei înregistrat în perioada 01.01.- 31.05.2012, nu a fost considerat de .X. S.A., drept un element similar veniturilor, care majorează profitul impozabil, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei** (.X. lei impozit pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea aferentă activelor preluate de la .X. + .X. lei impozit pe profit aferent amortizării calculate asupra surplusului de valoare rezultată din reevaluarea altor active decât cele din capitalul social), motiv pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

### **A.3 Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei compusă din :**

.X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit,

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

se reține că acestea au fost calculate în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7, art.120<sup>1</sup> alin.2 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, accesoriul urmează soarta principalului, iar prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, numărul de zile de întârziere și cotele aplicate se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei** compusă din :

.X. lei - dobânzi și .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

**B. Referitor la suma de .X. lei reprezentând :**

- .X. lei - impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor,
- .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe venituri din salarii,
- .X. lei - penalități aferente impozitului pe venituri din salarii,
- .X. lei - contribuții sociale datorate de angajator,
- .X. lei - dobânzi aferente contribuțiilor sociale datorate de angajator,
- .X. lei - penalități aferente contribuțiilor sociale datorate de angajator,
- .X. lei - contribuții sociale reținute de la angajați,
- .X. lei - dobânzi aferente contribuțiilor sociale reținute de la angajați,
- .X. lei - penalități aferente contribuțiilor sociale reținute de la angajați,

**Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă contestatara avea obligația de a calcula, evidenția și vira impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor precum și contribuțiile sociale aferente contravalorii serviciilor de formare profesională achiziționate în baza unor contracte de prestări servicii încheiate cu persoane fizice autorizate, în condițiile în care aceste persoane aveau în perioada verificată și calitatea de salariați în cadrul .X. S.A. în baza unor contracte de muncă încheiate pe perioadă nedeterminată.**

Perioada verificată : 01.12.2010-30.06.2013

**În fapt,** contestatara a achiziționat servicii de formare profesională în baza unor contracte de prestări servicii încheiate cu prestatori persoane fizice autorizate care, în perioada verificată aveau și calitatea de salariați ai sucursalelor .X. S.A. în baza unor contracte de muncă pe perioadă nedeterminată. Serviciile au fost efectuate de salariații .X. S.A. în calitate de persoane fizice autorizate pentru activitatea de formator prestată în beneficiul unor terți, persoane fizice și persoane juridice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deoarece prestatorul de servicii (P.F.A.) se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit .X. S.A., este îndeplinit criteriul de reconsiderare a activității considerată de contestatoare ca independente, respectiv în activitate dependentă, reglementat de art.7 alin.(1) pct.2.1 lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece în relația cu salariații săi, .X. S.A. a considerat veniturile realizate din serviciile de formator în sumă de .X. lei ca fiind venituri din activitatea independentă, fără a fi impozitate ca venituri de natură salarială, organele de inspecție fiscală au reîncadrat respectivele venituri din servicii de

formare profesională prestate de lectori conform contractelor cu PFA care au și calitatea de angajat cu contract de muncă încheiat perioada nedeterminată cu .X. S.A. și au recalculat impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plată în sumă de .X. lei și contribuții sociale reținute de la angajați în sumă de .X. lei și contribuții sociale datorate de angajator în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente.

**În drept, în materia impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor** sunt incidente prevederile art.7 pct.2.1 lit.a) și pct.2.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

*“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații :*

*1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;*

*2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;*

*2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii :*

*a) **beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi : atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru ;***

*2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalculat și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. **În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază”.***

În speță devin incidente dispozițiile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

*“ Definirea veniturilor din salarii*

*(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.*

*(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor : [...]*

***k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”**,*

coroborate cu prevederile pct.67 și pct.68 lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

***“Pct.67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii :***

*- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;*

*- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;*

*- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*

*- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-dețasare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;*

*- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.*

***Pct.68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă și care sunt realizate din :***

*a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:*

*- salariile de bază;*

*- sporurile și adaosurile de orice fel;*

*- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;*

*- recompensele și premiile de orice fel;*

*- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;*

*- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă,*

precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;  
- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

**- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor ...”.**

Totodată, la pct.106, pct.107, pct.108, pct.111, pct.112, pct.115 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.55 din Codul fiscal se stipulează :

*“ Pct. 106 Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.*

*Pct. 107 Pentru persoanele fizice care desfășoară activități pe teritoriul României sunt considerate venituri din salarii realizate din România sumele primite de la angajatori cu sediul sau cu domiciliul în România, precum și de la angajatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, indiferent unde este primită suma.*

*Pct. 108 Contribuabilii care realizează venituri din salarii datorează un impozit lunar final, calculat și reținut de către plătitorul de venituri. Pentru impunerea veniturilor din salarii se utilizează cota de impozit de 16%, luându-se în calcul pentru determinarea bazei de calcul a impozitului la funcția de bază și deducerea personală stabilită potrivit art.56 din Codul fiscal, după caz.*

*Pct.111 Pentru calculul impozitului lunar aferent venitului realizat, cota de impozit de 16% se aplică asupra bazei de calcul determinate astfel:*

*a) pentru veniturile obținute la locul unde se află funcția de bază, ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:*

*- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;  
- cotizația sindicală plătită în luna respectiv;  
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, precum și la fonduri de pensii facultative,,;*

*Pct. 112 lit. a) În scopul determinării impozitului pe veniturile salariale, prin locul unde se află funcția de bază se înțelege :*

***a) pentru persoanele fizice angajate la un singur loc de muncă, ultimul loc înscris în carnetul de muncă sau în documentele specifice care, potrivit reglementărilor legale, sunt asimilate acestora,***



*Pct.115 Contribuțiile obligatorii luate în calcul la determinarea impozitului lunar potrivit pct.111 pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii sunt cele datorate potrivit reglementărilor în domeniu, cum ar fi :*

- *contribuția individuală de asigurări sociale;*
- *contribuția individuală pentru asigurările sociale de sănătate;*
- *contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj;*
- *alte contribuții individuale obligatorii stabilite prin lege.”*

Noțiunile de lucrător, angajator, loc de muncă, securitate și sănătate în muncă sunt reglementate prin art.5 lit.a), b), k) și n) din Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006 unde se specifică :

*“Art.5 lit.a), b), k) și n) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următorul înțeles:*

- a) **lucrător** - persoană angajată de către un angajator, potrivit legii ...*
- b) **angajator** - persoană fizică sau juridică ce se află în raporturi de muncă ori de serviciu cu lucrătorul respectiv și care are responsabilitatea întreprinderii și/sau unității (...)*
- k) **loc de muncă** - locul destinat să cuprindă posturi de lucru, situat în clădirile întreprinderii și/sau unității, inclusiv orice alt loc din aria întreprinderii și/sau unității la care lucrătorul are acces în cadrul desfășurării activității; (...)*
- n) **securitate și sănătate în muncă** - ansamblul de activități instituționalizate având ca scop asigurarea celor mai bune condiții în desfășurarea procesului de muncă, apărarea vieții, integrității fizice și psihice, sănătății lucrătorilor și a altor persoane participante la procesul de muncă“.*

**În materia contribuțiilor sociale datorate de angajator și cele reținute de la angajați** sunt incidente prevederile art.296<sup>3</sup> alin.(3), art.296<sup>4</sup>, alin. (1) lit. u), art.296<sup>5</sup> alin.(1) și alin.3, art.296<sup>18</sup> alin.(1) și alin.(3) lit.a) pct.a<sup>1</sup>) și alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*„Art.296<sup>3</sup> alin.(3)*

*Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz: a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte.*

*Art.296<sup>4</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care*

**România este parte, care include: u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.”**

**Art.296<sup>5</sup> alin. (1)**

**Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.**

**(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art.296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.**

**În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.**

**(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 96<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.**

**Art.296<sup>18</sup>**

**(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit.f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.**

**(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele :**

**a) pentru contribuția de asigurări sociale:**

**a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;**

**(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:**

**d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:**

**d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;”**

**(8) Calculul contribuțiilor sociale datorate de angajator și de entitățile prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit. f) și g) se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin.(3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art.296<sup>5</sup> - 296<sup>13</sup>, după caz”.**

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.10 dat în aplicarea art.296<sup>5</sup> alin.(1) și pct.14 dat în aplicarea art.296<sup>5</sup> alin.(3) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora :

*“Pct.10 În baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de angajator bugetului asigurărilor sociale de stat se includ sumele care fac parte din baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, ținându-se seama de excepțiile prevăzute la art.296<sup>5</sup> și art.296<sup>6</sup> din Codul fiscal, precum și de cele menționate la pct. 20.*

*Pct.14 Prin câștig brut realizat de un salariat încadrat cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv salariatul care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, se înțelege orice câștig în bani primit de la angajator de către aceste persoane, ca plată a muncii lor sau pe perioada în care sunt încadrate în muncă, inclusiv în perioadele de suspendare ca urmare a statutului de salariat pe care îl dețin, cu excepția veniturilor prevăzute la pct. 24.”*

Organul de soluționare a contestației reține, referitor la achiziția serviciilor de formare profesională prestată în beneficiul unor terți, că în balanța sintetică a fiecărei sucursale se regăsesc, înregistrate, doar cheltuielile aferente activității de formare profesională desfășurate pe bază de contracte de prestări servicii încheiate între .X. S.A. și salariații sucursalei care au și calitatea de PFA, fără a se regăsi și cheltuielile aferente serviciilor de formare profesională desfășurate pe bază de convenții civile încheiate între contestatară și salariații sucursalei.

De altfel, .X. S.A. a calculat și a reținut la sursă impozitul pe venituri din salarii la totalul veniturilor obținute prin cumularea veniturilor din salarii cu veniturile aferente prestării de servicii de formare profesională desfășurate pe bază de convenții civile, iar organele de inspecție fiscală nu au procedat la reîncadrarea acestor venituri plătite salariaților respectivi.

Din analiza contractelor de prestări pentru servicii de formare profesională aflate în copie la dosarul cauzei au reieșit următoarele obligații ale părților contractante :

a) **obligațiile beneficiarului (.X. S.A.)** erau :

- să pună la dispoziția prestatorului suportul de curs după care se va face predarea;
- să comunice prestatorului calendarul prestației efective ce trebuie efectuate;
- să creeze prestatorului condiții corespunzătoare de muncă, cu respectarea normelor de securitate și sănătate în muncă.

b) **obligațiile prestatorului (P.F.A)** erau :

- să presteze activitatea de predare, la termenul convenit de beneficiar;

- să respecte programul stabilit de beneficiar pentru prestarea activității;
- să respecte confidențialitatea informațiilor obținute din executarea contractului și regulile disciplinare stabilite de beneficiar prin Regulamentul intern;
- să respecte normele de securitate și sănătate în muncă specifice activității.

Astfel, fiecare contract este încheiat între .X. S.A. în calitate de beneficiar și un salariat angajat cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată, în calitate de prestator de servicii, susținerea cursurilor fiind organizată în aria de activitate a contestatarii realizată prin intermediul sucursalelor, într-o anumită perioadă determinată de timp pentru un anumit număr de cursanți, la sediul beneficiarilor acestor cursuri.

În ceea ce privește contractul nr. .X./13.11.2012 încheiat între PFA .X. cu sediul profesional în .X., strada .X., sc. .X., etaj .X., ap. .X. județul .X. având CUI .X. în calitate de prestator de servicii - lector cu .X. S.A. în calitate de beneficiar se reține că, potrivit clauzei 3.1 „*Obligațiile beneficiarului*”, contestatara își asuma responsabilitatea de a crea prestatorului condiții corespunzătoare de muncă, cu respectarea normelor de securitate și sănătate în muncă.

Potrivit pct.2.1 Cap.II „*Obiectul contractului*”, prestatorul se obliga să presteze activitatea de predare 8 ore/stagiu în calitate de lector la cinci cursuri de formare profesională, stagii de instruire pentru ocupația de .X. organizate de beneficiara .X. S.A. în aria de activitate a Sucursalei .X. .X. în datele de 22.11.2012, 23.11.2012, 24.11.2012, 26.11.2012 și 27.11.2012 în schimbul plății prestației.

De asemenea, din contractul nr. .X./13.11.2012 încheiat între PFA .X. cu sediul profesional în .X., strada .X. nr. .X. județul .X. având CUI .X. în calitate de prestator de servicii - lector cu .X. S.A. în calitate de beneficiar se reține că, conform pct.2.1 Cap.II „*Obiectul contractului*” din respectivul contract, prestatorul se obliga să presteze activitatea de predare 8 ore/stagiu în calitate de lector la două cursuri de formare profesională, stagii de instruire pentru ocupația de stivuiorist organizate de beneficiar în aria de activitate a Sucursalei .X. în datele de 24.11.2012 și 28.11.2012 în schimbul plății prestației.

Se reține că, în cazul contractelor de prestări servicii, documentul justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor în evidența contabilă a .X. S.A. a fost emisă factura de către fiecare PFA pe care sunt înscrise următoarele informații : denumirea serviciului prestat (de exemplu: „*servicii de prestare lector curs stagiu de instruire ocupația stivuiorist,*”), data desfășurării și numărul de contract.

Plata s-a efectuat în cazul PFA .X. conform facturii nr. .X./28.11.2012 în sumă de .X. lei emisă pentru serviciile de prestare lector, desfășurate conform contractului nr..X./13.11.2012.

În cazul PFA .X., plata s-a efectuat prin factura nr. .X./03.12.2012 în sumă de .X. lei emisă pentru serviciile de prestare lector, desfășurate conform contractului nr..X./13.11.2012.

Respectivele facturi au fost înregistrate în evidența contabilă a sucursalelor prin formula contabilă :

628.6	=	401.01
“Lectori - servicii cursuri formare profesională”		“Furnizori interni”.

Din analiza fișelor postului, existente în copie la dosarul cauzei pentru funcțiile de Director de sucursală ocupate de PFA .X. la Sucursala .X. și respectiv de PFA .X. la Sucursala .X. reiese :

- programul de lucru de 8 ore/ zi 5 zile/săptămână și numai la nevoie în zilele de sâmbăta și duminica când se desfășoară anumite proiecte,
- atribuțiile și responsabilitățile specifice postului de Director sucursală.

Astfel, se reține că atribuțiile postului de Director de sucursală care se suprapun cu cele activitatea de predare desfășurată conform contractelor mai suscitade: ridicarea nivelului profesional al salariaților sucursalei, asigură efectuarea instruirii și evaluării personalului din subordine, prezintă propuneri de tematici pentru instruire pentru anul următor.

Deci, în cazul contractelor încheiate cu PFA, verificate, prestatorul de servicii de formare profesională are atât calitatea de salariat al sucursalei, cât și calitatea de persoană fizică autorizată, respectiv “*lector*”.

În concluzie, salariatul .X. S.A. care are atât calitatea de salariat cât și calitatea de persoană fizică autorizată, motivat de următoarele aspecte :

- se află în relație ierarhică de subordonare față de organelor de conducere ale plătitorului de venit care are persoane în subordine conform R.O.F. și are relații de colaborare cu întreg personalul companiei;
- reprezintă compania în orice relație externă, poate lua decizii operaționale;
- este împuternicit să negocieze în numele companiei contractele cu partenerii de afaceri;
- programul de lucru este de 8 ore/zi, 5 zile/săptămână, cu posibilitatea prelungirii programului de lucru,
- respectă condițiile de muncă impuse de angajator cu privire la atribuții, modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, baza materială, **programul de lucru se suprapune cu programul de muncă desfășurat la .X. S.A**

De asemenea se reține că, potrivit adresei nr..X./02.07.2013, parte integrantă din Raportul Corpului de control al Primului ministru înregistrat

cu nr.1930/16.12.2013 : „*Programele de formare profesională sunt organizate și se desfășoară în condițiile de calitate ale .X. S.A. cu respectarea programelor de pregătire avizate de autoritățile de reglementare și a rezultatului negocierii cu beneficiarii*”, ceea ce conduce la concluzia că, .X. nu este beneficiarul direct al serviciilor de formare profesională, dar realizează aceste servicii prin intermediul propriilor salariați.

Veniturile realizate lunar din activitatea de formare profesională, facturate către diferiți beneficiari au fost înregistrate în evidența contabilă a contestatarei din perioada supusă verificării.

Faptul că activitatea de formare profesională s-a desfășurat și în cadrul programului de lucru al salariaților .X. S.A, stabilit conform Regulamentului de organizare și funcționare care au îndeplinit și calitatea de lector, reiese și din Decizia nr. .X./03.09.2013 emisă de conducerea contestatarei pentru recuperarea drepturilor salariale plătite necuvenit în perioada 18.11.2011 - 18.05.2013, pentru orele în care aceiași salariați au susținut cursuri de formare profesională în calitate de lectori.

Totodată, afirmația contestatarei, că lectorul nu folosește exclusiv baza materială a .X.S.A., folosind și baza materială proprie, nu este probată cu documente, dar nici dovedită printr-o clauză contractuală distinctă la capitolul “*obligațiile părților*” sau la secțiunea “*obligațiile prestatorului*”;

Astfel, .X. S.A. nu este beneficiarul direct al serviciilor de formare profesională, dar realizează aceste servicii prin intermediul propriilor salariați către diverși beneficiari persoane fizice din afara companiei, programul de lucru se suprapune cu programul de muncă desfășurat la .X. S.A, iar obligațiile prestatorului de servicii se suprapun cu sarcinile de serviciu ale persoanei fizice angajate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală în mod corect au procedat la reconsiderarea activității de lector, considerată independentă de contestatară ca fiind activitate dependentă, conform criteriilor reglementate de art.7 alin.1 pct.2.1 lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată și au stabilit impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor suplimentar în sumă de **.X. lei**, în baza prevederilor art.7 alin.(1) lit.a și lit.b, pct.21.1 și pct.7.2.2, art.41 lit.b), art.43 alin.1 lit.b), art.55 alin.1, alin.(2) lit.k), art.57 alin.2, art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.67, pct.106, pct.107, pct.107, pct.111, pct.112, pct.115, pct.119, pct.122 din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.55 din Codul fiscal, art.1 din O.U.G. nr.44/2008, art.5 lit.a), b), k) și n) din Legea securității și sănătății în muncă nr.319/2006.

Întrucât, accesoriul urmează soarta principalului, iar prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe venituri din salarii și asimilate salariilor în sumă de .X. lei, iar prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, numărul de zile de întârziere și cotele aplicate se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei compusă din : .X. lei - dobânzi și .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

**Referitor la contribuțiile sociale datorate de angajator în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) și la contribuțiilor sociale reținute de la angajați în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei) se reține că prin contestație la pct.II și pct.III, sunt doar enumerate sumele contestate și bazele de calcul, fără prezentarea de argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la respectivele contribuții sociale.**

Deoarece contestatara aduce critici **numai cu privire la reconsiderarea veniturilor plătite pentru serviciile de formare profesională**, conform principiului disponibilității, organul de soluționare va analiza contestația numai în raport de argumentele societății.

Întrucât veniturile din activitatea de lector au fost încadrate în categoria veniturilor de natură salarială, în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatara avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor sociale prevăzute de art.296<sup>3</sup> alin.(3), art.296<sup>4</sup>, alin. (1) lit. u), art.296<sup>5</sup> alin.(1) și alin.3, art.296<sup>18</sup> alin.(1) și alin.(3) lit.a) pct.a<sup>1</sup>) și alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.10 dat în aplicarea art.296<sup>5</sup> alin.(1) și pct.14 dat în aplicarea art.296<sup>5</sup> alin.(3) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum se regăsesc precizate în cuprinsul actului administrativ fiscal atacat.

Referitor la precizarea petentei cu privire la reconsiderarea eronată a activității independente prestate de către .X. PFA care nu au avut niciodată calitatea de salariat al .X. S.A. (respectiv .X., PFA .X., .X. - întreprindere individuală) se reține faptul că obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii pentru persoanele fizice autorizate care aveau și calitatea de angajat al .X. S.A. și contribuții sociale au fost determinate în baza situațiilor puse la dispoziție de contestatară în timpul inspecției fiscale, iar societatea, cu ocazia contestației, nu aduce documente noi în susținerea acestei afirmații.

Referitor la argumentul că organele de inspecție fiscală că nu ar fi ținut cont de plățile efectuate de PFA în contul impozitului pe venitul din salarii și

CASS din sumele achitate de contestatară pentru serviciile contractate, organul de soluționare reține că la dosarul cauzei se regăsesc doar contracte și facturi emise de PFA din care reies doar datele generale (denumirea serviciului prestat, data desfășurării și numărul de contract), nefiind aduse pe parcursul soluționării căii administrative de atac, documente în justificarea afirmației.

Mai mult, inspecția fiscală a vizat verificarea .X. S.A. și nu a persoanelor fizice autorizate prestatoare.

În concluzie, în conformitate cu dispozițiile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 va fi respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru contribuțiile sociale datorate de angajator și contribuții sociale reținute de la asigurați în sumă de **.X. lei** (.X. lei - contribuții de asigurări sociale datorate de angajator și .X. lei - contribuții de asigurări sociale reținute de la angajați).

Având în vedere că prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva debitelor principale în sumă de .X. lei reprezentând .X. lei - contribuții de asigurări sociale datorate de angajator și .X. lei - contribuții de asigurări sociale reținute de la angajați, a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, având în vedere că prin contestație sunt doar prezentate accesoriile aferente debitelor contestate, fără să fie aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se :

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./10.11.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

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



- .X. lei - impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor,
- .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe venituri din salarii,
- .X. lei - penalități aferente impozitului pe venituri din salarii,
- .X. lei - contribuții de asigurări sociale datorate de angajator,
- .X. lei - dobânzi aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator,
- .X. lei - penalități aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator,
- .X. lei - contribuții de asigurări sociale reținute de la angajați,
- .X. lei - dobânzi aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la angajați,
- .X. lei - penalități aferente contribuțiilor de asigurări sociale reținute de la angajați.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**