

ROMÂNIA - Ministerul Economiei și Finanțelor  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
Directia Generală a Finanțelor Publice a Județului Vrancea  
Biroul Soluționare Contestații  
Nr. ....../.....2008

**DECIZIA NR. 2**  
**DIN .....2008**

**Privind: solutionarea contestatiei formulate de**  
**S.C. X S.A. ...., judetul Vrancea,**  
**depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. ....../2007**  
**si completata cu adresa nr. ....../.....2007.**

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Vrancea a fost sesizata de S.C. X S.A., cu domiciliul fiscal in localitatea ....., str. ...., nr. ...., judetul Vrancea prin contestatia depusa si inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr. ....../2007.

Petenta contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in suma totala de ..... lei reprezentand: ..... lei – impozit pe profit si ..... lei – majorari impozit pe profit, stabilite de catre reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Vrancea.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, astfel: raportul de inspectie fiscala contestat a fost inaintat petentei cu adresa nr.: ....../.....2007 si confirmat de primire in data de .....2007 – conform copiilor xerox anexate la dosarul cauzei, iar contestatia a fost inregistrata si depusa la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Vrancea sub nr. ....../.....2007.

De asemenea, au fost indeplinite conditiile prevazute de art. 206 din O.G. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala.

Contestatia a fost semnata de administratorul societatii, respectiv d-na .....

**I. Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente:**

Referitor la calculul impozitului pe profit suplimentar stabilit pentru perioada .....2007 – .....2007, petenta considera ca organul de control nu a analizat atent operatiunile contabile inregistrate de societate privind reevaluarea terenurilor facuta in ..... 2006, politicile contabile aplicate de societate acestor reevaluari si a facut confuzie intre fenomenele economice si termenii: “rezerve din reevaluare” si “surplusul realizat din rezerve din reevaluare”. Din aceasta cauza organul de control a aplicat eronat tratamentul fiscal aferent surplusului realizat din rezerve din reevaluare.

S.C. X S.A....., la sfarsitul anului 2006, cu ocazia inventarierii patrimoniului pe anul 2006, a procedat la reevaluarea terenurilor pentru aducerea la zi a valorii acestora.

Reevaluarea s-a facut conform prevederilor OMF 1752/2005, pct. 108 si pct. 109 din Anexa privind Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV - a a Comunitatilor Economice Europene.

In urma reevaluarii facute de catre evaluator specializat, conform Raportului de evaluare, au rezultat diferente, intre valoarea la cost istoric si valoarea actualizata, in suma de .....lei.

Prin hotararea A.G.A. din ..... 2006 s-a aprobat capitalizarea acestor rezerve, adica inregistrarea lor la "Capitaluri si rezerve".

Diferentele din reevaluarea terenurilor au fost inregistrate in ..... 2006, intocmindu-se articolul contabil:

2111 = 1051

"Terenuri" "Rezerve din reevaluare"

In ..... 2007, in baza hotararii A.G.A. din ..... 2007, surplusul realizat din rezervele din reevaluare a fost capitalizat, efectuandu-se urmatorul articol contabil:

1051 = 1065 ..... ron

"Rezerve din reevaluare" "Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare"

In ..... 2007, unitatea a inregistrat impozitul pe profit amanat aferent acestui surplus din rezerve din reevaluare (venituri viitoare), efectuand articolul contabil:

471 = 4412 ..... ron

"Cheltuieli anticipate" "Impozit pe profit amanat"

Din cele prezentate mai sus si a actelor contabile intocmite de societate, rezulta ca politica contabila adoptata de unitate a fost cea de capitalizarea surplusului realizat din rezervele din reevaluarea terenurilor.

Ori, acest atribut este al conducerii societatii si organul de control nu poate schimba optiunea unitatii.

Odata aplicata aceasta politica contabila de catre societate, tratamentul fiscal al surplusului realizat din rezervele din reevaluarea terenurilor, trebuie sa fie corelat cu optiunea societatii de capitalizare a surplusului din reevaluarea terenurilor.

Mentionam ca vanzarea terenurilor specificate in actul de inspectie fiscala a avut loc in luna ..... 2007 si respectiv luna ..... 2007, deci ulterior deciziei societatii de capitalizare a surplusului rezultat din diferentele din reevaluare; aceasta operatiune de vanzare nu reprezinta o utilizare sau o schimbare a destinatiei "Rezervelor reprezentand surplusul rezultat din diferentele din reevaluare" cont 1065. Suma de ..... ron inregistrata in creditul contului 1065, devine impozabila, venit cert realizat, in momentul utilizarii acesteia pe destinatiile stabilite prin actele normative. (OMF 94/2001, OMF 1752/2005, OMF 1088/2004).

Confuzia facuta de organul de control intre termenii de "rezerve din reevaluare" si "surplusul realizat din rezerve din reevaluare" este esentiala, deoarece fiecare termen are un tratament contabil si fiscal diferit.

1) In **O.M.F. 94/2001, Capitol 5** "Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile" (preluat identic si de OMF 1752/2005), se prevede:

"Contul 105 "Rezerve din reevaluare"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta rezervelor din reevaluarea imobilizarilor corporale si a altor reevaluari efectuate potrivit legii.

Contul 105 "Rezerve din reevaluare" este un cont de pasiv.

In **creditul contului 105** "Rezerve din reevaluare" se inregistreaza:

- cresterea de valoare rezultata din reevaluarea imobilizarilor corporale (211, 212, 213, 214).

In **debitul contului 105** "Rezerve din reevaluare" se inregistreaza:

- rezerva din reevaluare trecuta la rezerve (106);  
- descresterile fata de valoarea contabila neta, rezultate din reevaluarea imobilizarilor corporale (211, 212, 213, 214).

Soldul creditor al contului reprezinta rezerva din reevaluarea imobilizarilor corporale.

2) Prin **O.M.F. 1752/2005** s-a introdus un cont nou, 1065 "rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare", in scopul a se inregistra distinct destinatia data de catre societati

rezervelor din reevaluare (105 = 1065).

Contul 1065 a preluat soldurile conturilor vechi 1175 si 1068 “rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare/alte rezerve/analitic distinct.

Conform Planului de conturi aprobat de OMF 94/2001 si preluat de OMF 1752/2005, contul 106 “rezerve” (implicit si cont 1065) functioneaza astfel:

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta rezervelor constituite (deci nu a rezervelor din reevaluare – cont 105). Contabilitatea rezervelor se tine pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve pentru actiuni proprii, rezerve statutare sau contractuale si alte rezerve.

In creditul acestui cont se inregistreaza:

- rezerva din reevaluare trecuta la rezerve (105)
- profitul net realizat in exercitiile anterioare, repartizat la rezerve (117)

In debitul acestui cont se inregistreaza:

- rezervele destinate majorarii capitalului social potrivit legii (101)
- rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor realizate in exercitiile precedente (117)

Soldul contului reprezinta rezervele existente si neutilizate.

3) In **O.M.F. 1088/2004** pentru aprobarea precizarilor privind reflectarea in contabilitate a unor operatiuni referitoare la acoperirea pierderii contabile, se prevede:

“**Punct 9.** Contul 1175 “rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din reevaluare” (care este preluat de contul 1065 conform OMF 1752/2005), evidentiaza in creditul sau surplusul din reevaluare realizat fie la cedarea sau casarea imobilizarii corporale reevaluate, fie pe masura acesteia, conform politicii contabile adoptate.

Soldul creditor al acestui cont poate fi utilizat cu aprobarea adunarii generale a actionarilor sau asociatilor sau a consiliului de administratie, dupa caz.

**Punct 10.** Din punct de vedere fiscal, sumele reprezentand surplusul din reevaluare realizat si reflectat in creditul contului 1175 “Rezultatul reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, corespunzator sumelor care au fost deduse, se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau a oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile.

**Punct 14.** Din punct de vedere fiscal, sumele reprezentand surplusul din reevaluare realizat si reflectat in creditul contului 1068 “Alte rezerve” (care a fost preluat de contul 1065 prin OMF 1752/2005) se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau a oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile”.

4) In formatul bilantului contabil aprobat prin **O.M.F. 1752/2005**, informatiile privind reevaluarile sunt prezentate, distinct, pe randuri diferite, astfel:

- rand 69 = rezerve din reevaluare (cont 105)
- rand 72 = rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare (cont 1065)

5) **O.M.F. 1752/2005**, punctul 111, alin. 2 si alin. 3 prevede:

111(2) Indiferent daca valoarea rezervei a fost modificata sau nu in cursul exercitiului financiar, entitatile trebuie prezentate in notele explicative urmatoarele informatii:

- a) valoarea rezervei din reevaluare la inceputul exercitiului financiar;
- b) diferentele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare in cursul exercitiului financiar;
- c) sumele capitalizate sau transferate intr-un alt mod din rezerva din reevaluare in cursul exercitiului financiar, prezentandu-se natura oricarui astfel de transfer, cu respectarea legislatiei in vigoare;
- d) valoarea rezervei din reevaluare la sfarsitul exercitiului financiar.

(3) Surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul

direct in rezerve, atunci cand acest surplus reprezinta un castig realizat”.

Plecand de la interpretarea eronata a reevaluarii terenurilor din punct de vedere contabil, organul de control a incadrat eronat si din punct de vedere fiscal aceasta reevaluare, astfel:

Conform actelor contabile si a inregistrarilor contabile facute de catre societate, reevaluarea terenurilor se incadreaza din punct de vedere fiscal in:

- **art. 22, alin (5)**, din **Legea 571/2003** privind Codul Fiscal, actualizata, care prevede:

“(5) Reducerea sau anulara oricarui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusa se include in veniturile impozabile, indiferent daca reducerea sau anulara este datorata modificarii destinatiei provizionului sau rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv”.

**Punct 57.1** din **H.G. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

“**57.1** In aplicarea prevederilor **art. 22, alin. (5)**, corelate cu dispozitiile **art. 19** din **Legea 571/2003** privind Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobiliarilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidentiat potrivit reglementarilor contabile in contul “Rezultatul reportat” sau in contul “Alte rezerve”, analitice distincte, se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Inregistrarea si mentinerea in capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite in baza unor acte normative nu se considera modificarea destinatiei sau distributie”.

Incadrarea fiscala facuta de catre organul de control (Legea 571/2003, art. 19, alin 1; H.G. 44/2004, titlul II, cap. 2, art. 19 alin 1, punct 12) este eronata, deoarece noi ne aflam in situatia in care “rezervele din reevaluare” au fost deja capitalizate de catre societate, adica au fost trecute din contul 105 in contul 1065 si la data controlului acestea nu au fost utilizate, ele sunt si in prezent inregistrate in creditul contului 1065.

Tratamentul fiscal aplicat de catre organul de control era corect doar in cazul in care, la momentul vanzarii terenurilor, diferentele din reevaluare se regaseau in creditul contului 105 si nu in creditul contului 1065”.

**II. Prin decizia de impunere nr.: ...../.....2007** s-au stabilit urmatoarele obligatii suplimentare de plata in suma totala de ..... lei reprezentand: impozit pe profit in suma de ..... lei si majorari de intarziere in suma de ..... lei.

In referatul privind propunerile de solutionare a contestatiei inaintat de catre Administratia Finantelor Publice cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Vrancea sub nr.: ...../.....2007 se propune respingerea contestatiei.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte:

**Cauza supusa solutionarii o constituie faptul daca petentul datoreaza suma totala de ..... lei reprezentand: impozit pe profit in suma de ..... lei si majorari de intarziere in suma de ..... lei stabilita de catre reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Vrancea, prin decizia de impunere nr.: ...../.....2007.**

S.C. X S.A. are domiciliul fiscal in localitatea ....., str. ...., nr. ...., judetul Vrancea, este inmatriculata la O.R.C. Vrancea sub nr. ..../...../....., are C.U.I. RO ..... si a devenit platitor de T.V.A. prin optiune la infiintare (data de .....), potrivit certificatului de inregistrare seria

....., numarul ..... si a certificatului de inregistrare in scopuri de T.V.A. nr.: ...../.....2007.

**In fapt**, conform deciziei de impunere nr. ....../.....2007 organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de ..... lei reprezentand: impozit pe profit in suma de ..... lei pentru o baza impozabila de ..... lei si majorari de intirziere in suma de ..... lei;

Din aceasta, petenta contesta suma totala de ..... lei reprezentand: ..... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar si majorari de intirziere aferente in suma de ..... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

1. In baza contractului de cumparare nr. ....../.....2000, societatea a achizitionat de la persoana fizica suprafata de ..... metri patrati teren arabil intravilan situat in ....., pretul de achizitie fiind in suma de ..... lei. Prin raportul de reevaluare din .....2006 aceasta suprafata de teren a fost reevaluat la valoarea de piata de ..... euro/metru patrat, de unde a rezultat suma de ..... lei. Valoarea de inventar a terenului reevaluat reflectat in evidenta contabila a fost in suma de ..... lei.

Societatea a vandut acest teren catre S.C. Y S.R.L. cu suma de ..... lei iar TVA a fost supusa procedurii taxarii inverse.

Au fost inregistrate venituri din vanzarea activelor in suma de ..... lei, venituri impozabile.

Cheltuieli privind activele cedate in suma de ..... lei, cheltuieli deductibile fiscal.

Astfel suma de ..... lei obtinuta in urma vanzarii acestui teren nu a fost luata in calcul la determinarea bazei impozabile.

2. In baza contractului nr. ....../.....2000 societatea a achizitionat de la o persoana fizica suprafata de ..... metri patrati teren arabil intravilan situat in ....., pretul de achizitie fiind suma de ..... lei. Prin raportul de reevaluare din data de .....2006, aceasta suprafata de teren a fost reevaluat la valoarea de piata de ..... euro/metru patrat, fiind inregistrat (cont 1065) un surplus din reevaluare in suma de ..... lei. Valoarea de inventar a acestui teren reevaluat reflectat in evidenta contabila a fost in suma de ..... lei.

Societatea a vandut acest teren catre S.C. Y S.R.L. cu suma de ..... lei si TVA supusa procedurii taxare inversa.

Au fost inregistrate venituri din vanzarea activelor in suma de ..... lei, venituri impozabile.

Cheltuieli privind activele cedate in suma de ..... lei, cheltuieli deductibile fiscal.

Astfel suma de ..... lei obtinuta in urma vanzarii acestui teren nu a fost luata in calcul la determinarea bazei impozabile.

In acest context la inchiderea exercitiului financiar 2006 societatea a inregistrat cresterea de valoare rezultata din reevaluarea imobiliarilor corporale de ..... lei in contul 105 "Rezerve din reevaluare".

In balanta de verificare lunara intocmita pentru luna ..... 2007, (anexata la raportul de inspectie fiscala se afla balanta de verificare lunara intocmita la data de .....2007), societatea a calculat in registrul de evidenta contabila realizarea unui profit impozabil in suma de ..... lei.

Astfel la baza impozabila constatata pentru semestrul I 2007, in suma de ..... lei a fost calculat un impozit pe profit total datorat bugetului general consolidat in suma de ..... lei, rezultand o diferenta suplimentar constatata de impozit pe profit exigibila la plata in suma de ..... lei; totodata, au fost calculate majorari de intarziere impozit pe profit exigibile la plata, pentru perioada ..... - ..... 2007, in suma totala de ..... lei astfel:

..... lei \* 0,1% \* 91 zile = ..... lei si

..... lei \* 0,1% \* 77 zile = ..... lei

Total = .....lei.

**In drept**, conform **Ordinului nr. 1752/2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

**“100. - O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.**

101. - Câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca venit sau cheltuială, după caz, în contul de profit și pierdere.

111. - (1) În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor 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". Tratatamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

(2) Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

- a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
- b) diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
- c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

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

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

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

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

(5) Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", cu minimumul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

(6) Rezerva din reevaluare trebuie redusă în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei de evaluare utilizate și pentru obținerea scopului său.

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

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

(9) Cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (3) și (6), rezerva din reevaluare nu poate fi redusă.”

Potrivit **Deciziei nr. ..../.....2004** privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit, convențiile de evitare a dublei impunerii, accize și taxa pe valoarea adăugată la

punctul 3 se precizeaza:

“3. Impunerea rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale

În aplicarea prevederilor [art. 19](#) și ale [art. 22](#) alin. (5) din Legea nr. 571/2003, **surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale**, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, **se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile.**

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative, nu se consideră modificarea destinației sau distribuției.

În conformitate cu prevederile [art. 19](#) și ale [art. 22](#) alin. (5) din Legea nr. 571/2003 și a pct. 12 din [anexa](#) la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

În aplicarea prevederilor [art. 24](#) alin. (15) din Legea nr. 571/2003, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării sau cedării unui mijloc fix amortizabil sau terenurilor, calculate ca diferență între valoarea fiscală de intrare a acestora și amortizarea fiscală, după caz, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”.

**Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal prin **art. 19** și **art. 22** menționează:

“ART. 19 Reguli generale

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

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.

(3) Contribuabilii care au optat până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, conform prevederilor legale, pentru impunerea veniturilor aferente contractelor de vânzare cu plata în rate, pe măsură ce ratele devin scadente, beneficiază în continuare de această facilitate pe durata derulării contractelor respective; cheltuielile corespunzătoare sunt deductibile la aceleași termene scadente, proporțional cu valoarea ratei înregistrate în valoarea totală a contractului.

(4) În cazul contribuabililor care desfășoară activități de servicii internaționale, în baza convențiilor la care România este parte, veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, potrivit unor norme speciale stabilite în conformitate cu reglementările din aceste convenții.

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer”.

“ART. 22 Provizioane și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. În

cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil. Prin excepție, rezerva constituită de persoanele juridice care furnizează utilități societăților comerciale care se restructurează, se reorganizează sau se privatizează poate fi folosită pentru acoperirea pierderilor de valoare a pachetului de acțiuni obținut în urma procedurii de conversie a creanțelor, iar sumele destinate reconstituirii ulterioare a acesteia sunt deductibile la calculul profitului impozabil; (...)

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului; (...)

j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului. (...)

**(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv.** Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.

(6) Sumele înregistrate în conturi de rezerve legale și rezerve reprezentând facilități fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor. În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, asupra acestor sume se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere, de la data aplicării facilității respective, potrivit legii.

Nu se supun impozitării rezervele de influențe de curs valutar aferente aprecierii disponibilităților în valută, constituite potrivit legii, înregistrate de societăți comerciale bancare - persoane juridice române și sucursalele băncilor străine, care își desfășoară activitatea în România.

(7) În înțelesul prezentului articol, prin constituirea unui provizion sau a unei rezerve se înțelege și majorarea unui provizion sau a unei rezerve.

(8) Provizioanele constituite pentru creanțele asupra clienților, înregistrate de către contribuabili înainte de 1 ianuarie 2004, sunt deductibile în limitele prevăzute la alin. (1) lit. c), în situația în care creanțele respective îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) nu sunt garantate de altă persoană;
- b) sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
- c) au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;
- d) creanța este deținută asupra unei persoane juridice pentru care a fost deschisă procedura falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
- e) nu au mai fost constituite provizioane deductibile fiscal pentru creanța respectivă”.



La **punctul 57.1** din **Hotararea nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se mentioneaza urmatoarele:

“57<sup>1</sup>. În aplicarea prevederilor art. 22 alin. (5), corelate cu dispozițiile art. 19 din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuție”.

**In speta**, S.C. X S.A. are domiciliul fiscal in localitatea ....., str. ...., nr. ...., judetul Vrancea, este inmatriculata la O.R.C. Vrancea sub nr. .... / ..... / ....., are C.U.I. RO ..... si a devenit platitor de T.V.A. prin optiune la infiintare (data de .....1994), potrivit certificatului de inregistrare seria ....., numarul ..... si a certificatului de inregistrare in scopuri de T.V.A. nr.: ..... / .....2007.

Prin adresa nr.: ..... / .....2008 trimisa de catre M.E.F., Directia Generala de Legislatie Impozite Directe - Serviciul de legislatie privind impunerea persoanelor juridice si armonizare cu legislatia U.E. si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Vrancea sub nr.: ..... / .....2008 se comunica urmatoarele aspecte:

“Potrivit pct. 100 si 101 din O.M.F.P. 1752/2005, cu modificarile si completarile ulterioare, o imobilizare corporala trebuie scoasa din evidenta la cedare sau casare, atunci cand niciun beneficiu economic viitor nu mai este asteptat din utilizarea sa ulterioara.

Castigurile sau pierderile obtinute in urma casarii sau cedarii unei imobilizari corporale trebuie sa fie determinate ca diferenta intre veniturile generate de scoatere din evidenta si valoarea sa neamortizata, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta si trebuie prezentate ca venit sau cheltuiala, dupa caz, in contul de profit si pierdere.

Potrivit prevederilor pct. 111 (3) din aceleasi reglementari, in cazul in care imobilizarea corporala a fost reevaluatata si pentru care exista evidentiata in contabilitate o rezerva din reevaluare in contul 105 “Rezerva din reevaluare”, surplusul din reevaluare inclus in rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct in rezerve (cont 1065 “Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve de reevaluare”).

In conformitate cu prevederile punctului 3 din Decizia nr. .... / .....2004, privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la impozitul pe profit: “In aplicarea prevederilor art. 19 si ale art. 22, alin. (5) din Legea nr. 571/2003, surplusul din reevaluarea imobilizarilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidentiata potrivit reglementarilor contabile in contul “Rezultatul reportat” sau in contul “Alte rezerve”, analitice distincte, se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile.

“Inregistrarea si mentinerea in capitalurile proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite in baza unor acte normative, nu se considera modificarea destinatiei sau distributie.”

Avand in vedere aspectele fiscale prezentate mai sus, societatea nu datoreaza impozit pe profit pentru surplusul realizat din rezerve din reevaluare, atat timp cat acesta se mentine in capitaluri proprii”.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, in temeiul actelor normative precizate in

decizie, precum si art. 216 din O.G. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

## **DECIDE**

**Admiterea** contestatiei pentru suma totala de ..... lei reprezentand: ..... lei – impozit pe profit si ..... lei – majorari impozit pe profit, stabilite de catre reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Vrancea.