

DECIZIA nr.65 din 02.08. 2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX , cap.2, art.209 din O.G. nr.92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ asupra contestației formulată de S.C. x S.A. împotriva Deciziei de impunere nr../07.06.2010 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei reprezentând : impozit pe profit (lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (lei) .

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual, confirmată cu ștampila societății și a fost depusă la ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ sub nr..../28.06.2010, în termenul legal. Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.206 și 207 pct. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003 R privind Codul de procedură fiscală, se trece la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta,S.C. x S.A., județul Tulcea, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J 36/..., cod unic de înregistrare ... atribuit RO, în susținerea contestației motivează următoarele :

1.

* Datorită imposibilității de modificare a rezultatului financiar al anului 2008, în evidența contabilă a societății operațiunea prin care în2008 este cedat mijlocul fix "magazin, cofetărie, terasă" este înregistrată în luna august 2009. În conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal atât veniturile din vânzarea mijlocului fix în sumă de ... lei cât și cheltuiala dedusă în sumă de ... lei aferentă scoaterii din gestiune a mijlocului fix sunt aferente exercițiului financiar 2008, "fără a genera însă influențe fiscale în sarcina agentului economic, acesta înregistrând la 31.12.2008 pierdere fiscală în sumă de ... lei ce nu este acoperită integral de profitul în quantum de ... lei rezultat în urma tranzacției respective".

* Organul fiscal a influențat rezultatul financiar al anului 2008 cu suma de lei reprezentând veniturile realizate de societate din cedarea activului, dar nu a luat în calcul și cheltuiala în sumă de ... lei aferentă scoaterii din gestiune a mijlocului fix, stabilind impozit pe profit pentru 2008 și majorări de întârziere.

*. Petenta consideră că a procedat corect în momentul în care a îndreptat omisiunea înregistrării operațiunii de cedare a activului din data de 07.07.2008, prin aplicarea tratamentului fiscal corespunzător exercițiului financiar 2008, aplicând art.21 alin.(1) și 24 alin.(15) din Codul fiscal precum și prevederile Normelor metodologice date în aplicarea acestor articole, concluzionând că era în drept să deducă din valoarea de transfer a activului cedat cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând valoarea fiscală a mijlocului fix, adică valoarea reevaluată în anul 2007 printr-un evaluator autorizat diminuată cu amortizarea calculată de la data evaluării până la data cedării activului.

Față de motivațiile de mai sus și luând în considerare "unele diferențe stabilite de organul fiscal în timpul controlului", petenta consideră că înregistrează pierdere la 31.12.2008.

2.

Referitor la reflectarea pur contabilă în evidența anului 2009 a operațiunii de cedare a activului de către S.C. x S.A., petenta admite că nu a aplicat întocmai prevederile OMF 1752/2005, cu referire la modul de corectare a erorilor de înregistrare prin contul 117 "rezultatul reportat", însă consideră că "organul fiscal nu se afla în control pentru a aprecia modul de conducere a evidenței contabile, ci pentru stabilirea unor eventuale diferențe de taxe și impozite datorate de agentul economic". Contestatoarea menționează: << În acest context, organul fiscal consideră că veniturile realizate de societate în anul 2008 din cedarea activului, înregistrate în evidența contabilă a anului 2009 în contul 7583 - "Venituri din cedarea folosinței bunurilor" ar fi trebuit să fie înregistrate în creditul contului 117 - "rezultatul reportat" reprezentând "rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile", omițând să menționeze faptul că, în același timp, în debitul contului 117 trebuia înregistrat "rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile", reprezentat de valoarea

rămasă neamortizată a activului scos din evidență în urma vânzării, ceea ce ar fi dus la un sold creditor al contului 117 - Rezultatul reportat în sumă de ... lei, insuficient pentru acoperirea pierderii reportate din exercițiile financiare anterioare și, deci, fără influențe asupra impozitului pe profit datorat de către agentul economic.>>

În finalul contestației petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr... /07.06.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.../04.06.2010.

II Ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ la S.C. x S.A. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../04.06.2010 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.../07.06.2010 prin care s-au stabilit în sarcina petentei următoarele obligații fiscale contestate de aceasta : impozit pe profit (... lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (... lei).

* Pentru anul fiscal 2008 organele de inspecție au stabilit următoarele :

- În data de 07.07.2008 S.C. x S.A. a emis factura fiscală seria ...nr... în sumă totală de ... lei (operațiune scutită de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal) prin care cedează un imobil și teren ("magazin, cofetărie, terasă") către S.C. z S.R.L. , CUI ..., factură emisă prin Birou Executor Judecătoresc y.

- În aceeași dată a fost emis și Actul de Adjudecare nr... prin care imobilul de mai sus trece în proprietatea S.C. z S.R.L..Adjudecarea s-a efectuat în urma licitației organizată de Biroul Executor Judecătoresc y, licitație în urma căreia s-a încheiat Procesul verbal nr.../18.06.2008.

- În vederea cedării mijlocului fix a fost întocmită o documentație de reevaluare a imobilului de către evaluator autorizat Anevar domnul a, autorizație nr.... Valoarea reevaluată a mijlocului fix fiind de ... lei (... lei valoare cu TVA).

- S.C. x S.A. nu a înregistrat în anul 2008 cedarea de mijloace fixe și implicit factura fiscală seria ... nr... în sumă totală de ... lei emisă prin Birou Executor Judecătoresc y și nu a scos din evidență mijlocul fix la data emiterii facturii așa cum rezultă și din balanțele de verificare la 31.07.2008 și 31.12.2008 și din Bilanțul contabil la 31.12.2008, înregistrat la AFP Tulcea sub nr.../17.06.2009, încălcând prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal.

- Prin nota contabilă nr.../31.08.2009 petenta a înregistrat vânzarea mijlocului fix prin operarea în contul de venituri (cont 7583 - venituri din cedarea folosinței bunurilor) a sumei de ... lei. Prin aceeași notă contabilă au avut loc operațiuni concomitente de înregistrare a majorării valorii activului de la ... lei (valoare de intrare) la ... lei (valoare reevaluată), menționată în Raportul de reevaluare, și de scădere din gestiune a activelor cedate în valoare de ... lei (cu amortizare inclusă) prin creditul contului 212 "construcții" și debitul contului 6583 (valoarea neamortizată).

S.C. x S.A. a efectuat înregistrarea după tratamentul fiscal al anului 2008 în sensul că valoarea neamortizată a imobilului (a cărei valoare fiscală a fost majorată în urma reevaluării) a fost considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) din Codul fiscal. Înregistrarea contabilă a fost reflectată în exercițiul financiar al anului 2009 cu toate că venitul realizat și cedarea activului s-au produs în anul 2008, astfel contribuabilul nu a respectat reglementările contabile stabilite prin OMFP nr.1752 pct.63 prin care se stipulează că erorile din perioadele anterioare se corectează pe seama rezultatului reportat : în creditul contului 117 "Rezultatul reportat" se înregistrează "rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (411,461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor)" sau în debitul contului 117 se înregistrează "rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (401,404... și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor)", fără a influența rezultatele financiare ale anului în care s-a făcut corecția. Deci suma din reevaluare nu trebuia evidențiată în contul de rezerve ci în contul contabil al rezultatului reportat al anului pentru care s-a efectuat înregistrarea contabilă.

- În Raportul de inspecție fiscală nr.../07.06.2010 se menționează că dacă înregistrarea efectuată în anul 2009 ar fi urmat tratamentul fiscal al anului 2009, atunci c-v

reevaluării nu ar fi fost deductibilă la calculul profitului impozabil, așa cum prevede art.18 pct.3 din OUG 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar - fiscale de modificarea Codului fiscal prin introducerea la art.22 a unui nou alineat (5¹), cu următorul cuprins: “ 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”. Prevederea este aplicabilă cu data de 01.05.2009. La data de 30.04.2009 operatorul economic nu are înregistrată în evidențele contabile c-v reevaluării (cont 105 sau 106).

- S.C. x S.A. nu a respectat prevederile pct. 44 din H.G. 44/ 2004 privind aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare: “înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor care dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit.”

- Raportul de evaluare în sumă de ... lei nu a fost luat în considerare de organele de inspecție considerând că acesta nu reprezintă un document justificativ potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.44 din HG 44/2004. Raportul de evaluare a fost valorificat în anul 2009, dobândind valoare contabilă în acest an.

- Organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile din exploatare cu suma de ... lei (valoarea neamortizată a mijlocului fix (valoarea activului ... lei - valoarea amortizată ... lei), cheltuielă deductibilă conform art.21 alin.(3) lit.i) din Codul fiscal.

- Deasemenea organele de control au luat în considerare pierderea din anii precedenți în sumă de ...lei, deductibilă conform art.26 alin.(1) din Codul fiscal.

- Față de cele menționate mai sus organele fiscale au stabilit un impozit pe profit aferent anului 2008 în sumă de ... lei.

** Pentru anul fiscal 2009 :*

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. x S.A. nu a respectat prevederile pct.63 din OMFP nr.1752/2005, în sensul că a înregistrat cedarea de mijloace fixe și implicit factura fiscală seria ... nr... din data de 07.07.2008, în sumă totală de ... lei, emisă prin Birou Executor Judecătoresc y, și a scos din evidență mijlocul fix în anul 2009, astfel că au procedat la:

- diminuarea veniturilor din exploatare cu suma de ... lei reprezentând c/v activului cedat și facturat prin factura fiscală nr..../07.07.2008.

- diminuarea cheltuielilor de exploatare cu suma de ... lei reprezentând cheltuielile de amortizare aferente activului cedat.

Organele fiscale au stabilit că pentru anul 2008 datorează un impozit minim anual de ... lei, iar pentru perioada 01.05.2009 - 31.12.2009 datorează un impozit minim anual de ... lei, în conformitate cu prevederile art.18 alin.(2) - (6) din Codul fiscal.

Având în vedere constatările de mai sus, înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr..../07.06.2010, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr..../07.06.2010 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei reprezentând : impozit pe profit (lei) și accesorii pentru neplata în termen a impozitului pe profit (lei).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor societății petentei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, cât și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ a stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina S.C. x S.A. suma totală de ... lei reprezentând : impozit pe profit (lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (lei).

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ la S.C. x S.A. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../07.06.2010 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.../ 07.06.2009 prin care s-au stabilit în sarcina petentei următoarele obligații fiscale contestate de aceasta : impozit pe profit (... lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (... lei), conform cap.II din prezenta decizie.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr.571 / 2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, OMFP nr.1752/2005, HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Motivația petentei că organul fiscal a influențat rezultatul financiar al anului 2008 cu suma de ... lei reprezentând veniturile realizate de societate din cedarea activului, dar nu a luat în calcul și cheltuiala în sumă de ... lei aferentă scoaterii din gestiune a mijlocului fix, stabilind impozit pe profit pentru 2008 și majorări de întârziere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât Raportul de evaluare în sumă de ... lei nu poate fi luat în considerare deoarece acesta nu reprezintă document justificativ potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal: cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor” coroborate cu prevederile pct.44 din HG 44/2004: “înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit”. Raportul de evaluare a fost valorificat în anul 2009, dobândind valoare contabilă în acest an.

Cu privire la motivația petentei că organul fiscal a influențat rezultatul financiar al anului 2008 cu suma de ... lei reprezentând veniturile realizate de societate din cedarea activului, dar nu a luat în calcul și cheltuiala în sumă de ... lei aferentă scoaterii din gestiune a mijlocului fix, stabilind impozit pe profit pentru 2008 și majorări de întârziere se rețin următoarele:

- S.C. x S.A. nu a înregistrat în anul 2008 cedarea de mijloace fixe și implicit factura fiscală seria ... nr... în sumă totală de ... lei și nu a scos din evidență mijlocul fix la data emiterii facturii așa cum rezultă și din balanțele de verificare la 31.07.2008 și 31.12.2008 și din Bilanțul contabil la 31.12.2008, înregistrat la AFP Tulcea sub nr.../17.06.2009, încălcând prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal.

- La data de 30.04.2009 operatorul economic nu are înregistrată în evidențele contabile c-v reevaluării (cont 105 sau 106). Raportul de evaluare fiind valorificat prin Nota contabilă nr... din 31.08.2009 a dobândit valoare contabilă în anul 2009.

Motivația petentei că a procedat corect în momentul în care a îndreptat omisiunea înregistrării operațiunii de cedare a activului din data de 07.07.2008, prin aplicarea tratamentului fiscal corespunzător exercițiului financiar 2008, aplicând art.21 alin.(1) și 24 alin.(15) din Codul fiscal precum și prevederile Normelor metodologice date în aplicarea acestor articole, concluzionând că era în drept să deducă din valoarea de transfer a activului cedat cheltuiala în sumă de ... lei reprezentând valoarea fiscală a mijlocului fix, adică valoarea reevaluată în anul 2007 printr-un evaluator autorizat diminuată cu amortizarea calculată de la data evaluării până la data cedării activului, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr.../07.06.2010, înregistrarea fiind făcută în 2009 trebuia aplicat tratamentul fiscal al anului 2009, conform căruia c-v reevaluării nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, așa cum prevede art.18 pct.3 din OUG 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar - fiscale de modificarea Codului fiscal prin introducerea la art.22 a unui nou alineat (5¹), cu următorul cuprins: “ 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”. Prevederea este aplicabilă cu data de 01.05.2009. La data de 30.04.2009 operatorul economic nu are înregistrată în evidențele contabile c-v reevaluării (cont 105 sau 106).

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei că organele de inspecție fiscală au omis să menționeze faptul că <<...în debitul contului 117 trebuia înregistrat “rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile”, reprezentat de valoarea rămasă neamortizată a activului scos din evidență în urma vânzării, ceea ce ar fi dus la un sold creditor al contului 117 - Rezultatul reportat în sumă de ... lei, insuficient pentru acoperirea pierderii reportate din exercițiile financiare anterioare și, deci, fără influențe asupra impozitului pe profit datorat de către agentul economic.>>, întrucât S.C. x S.A. a efectuat în mod eronat înregistrarea în anul 2009 după tratamentul fiscal al anului 2008, în sensul că valoarea neamortizată a imobilului (a cărei valoare fiscală a fost majorată în urma reevaluării) a fost considerată cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.i) din Codul fiscal. Înregistrarea contabilă a fost reflectată în exercițiul financiar al anului 2009 cu toate că venitul realizat și cedarea activului s-au produs în anul 2008, astfel contribuabilul nu a respectat reglementările contabile stabilite prin OMFP nr.1752 pct.63 prin care se stipulează că erorile din perioadele anterioare se corectează pe seama rezultatului reportat : în creditul contului 117 “Rezultatul reportat” se înregistrează “rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (411,461 și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor)” sau în debitul contului 117 se înregistrează “rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (401,404... și alte conturi în care urmează să se evidențieze corectarea erorilor)”, **fără a influența rezultatele financiare ale anului în care s-a făcut corecția**. Deci suma din reevaluare nu trebuia evidențiată în contul de rezerve ci în contul contabil al rezultatului reportat al anului pentru care s-a efectuat înregistrarea contabilă.

Față de cele menționate mai sus organele fiscale au stabilit în conformitate cu prevederile legale impozitul pe profit aferent anului 2008 în sumă de ... lei și în consecință urmează a se respinge ca neântemeiat acest capăt de cerere.

S.C. x S.A. contestă suma de ... lei reprezentând impozit pe profit minim pentru anul 2009 stabilită de organele de inspecție fiscală motivând că societatea la finele anului 2008 a înregistrat pierdere.

În cursul anului 2009 petenta înregistrează pierdere și în conformitate cu prevederile pct.11¹ lit.d) din HG 44/2004 datorează impozit pe profit minim anual. Conform art.18 alin.(3) din Codul fiscal sumele corespunzătoare impozitului minim se stabilesc în funcție de veniturile totale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent și nu funcție de profitul sau pierderea înregistrată de societate la finele anului precedent.

Luând în calcul toate veniturile în sumă de ... lei obținute de petentă (inclusiv factura nr... din 07.07.2008), rezultă că societatea se încadrează în tranșa de venituri ... lei - ... lei, datorând un impozit minim anual de ... lei, iar pentru perioada 01.05.2009 - 31.12.2009 datora un impozit minim anual de ... lei (... lei : 12 luni x 8 luni), cu ... lei mai mult decât cel calculat de societate.

Față de cele menționate mai sus organele fiscale au stabilit în conformitate cu prevederile legale impozitul pe profit minim pentru anul 2009 în sumă de ... lei și în consecință urmează a se respinge ca neântemeiat acest capăt de cerere.

În ce privește accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, în ceea ce privește numărul

zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge contestația cu privire la aceste capete de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 216 din OG 92/ 24.12.2003 R, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. x S.A. privind suma totală de ... lei reprezentând : impozit pe profit (... lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (... lei) stabilită de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../07.06.2009.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV