



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr.din.....2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală Bihor spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Bihor, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de Z lei

- menționează că a cumpărat un bloc “cămin de nefamiliști” la prețul de Z lei, nelocuibil, situat în Z, str. Z nr. Z, la care a efectuat lucrări de amenajare și mansardare în baza contractului nr. Z încheiat cu SC “A” SRL, lucrările au fost terminate în anul 2006 și recepționate cu procesul verbal nr. Z, fiind înregistrat ca mijloc fix la valoarea de Z lei și din data de Z a început vânzarea garsonierelor fiind vândute în anul 2006 un număr de Z de garsoniere;

- susține că pe parcursul vânzării garsonierelor au apărut unele lucrări suplimentare (retușuri, completări, etc.) măbind suma cheltuielilor, care datorită recepției și vânzărilor efectuate nu au fost trecute la investiții, ci suma totală de Z lei a fost înregistrată pe cheltuielile anului 2006, din care: în luna aprilie suma de Z lei, în luna mai suma de Z lei, în luna iunie suma de Z lei, în luna iulie suma de Z lei, în septembrie suma de Z lei, în noiembrie suma de Z lei și în decembrie suma de Z lei, acestea reprezentând înlocuire podea, gletuit pervaze, uși/ hol, completări luminator, mansardă, reparații mansardă, vopsit, rulouri, plase tântari, amenajare căi de acces, nisip, completare balustrade din inox pentru coridoare, manoperă și materiale, la care se adaugă cheltuielile în sumă de Z lei cu paza obiectivului pe timpul lucrărilor în baza contractului nr. Z încheiat cu SC “B” SRL;

- precizează că a înregistrat cheltuielile ulterioare recepției ținând seama de prevederile Legii nr. 82/ 2001 a contabilității și de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/ 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se arată că: “cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute de regulă drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate” și “costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale în scopul asigurării utilizării continue a acestora trebuie recunoscut ca o cheltuială a perioadei în care a fost efectuată”, prin urmare cheltuielile efectuate după recepție trebuiau înregistrate în contabilitate în perioada în care s-au produs și indiferent dacă aceste cheltuieli se înregistrează pe investiții sau pe costuri, acestea nu aveau nici o implicație fiscală, întrucât participă la determinarea profitului ca și cost de producție sau ca și cost al garsonierelor vândute.

2. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de Z lei

- arată că în urma amenajării spațiilor existente și a mansardării fostului cămin de nefamiliști din Z, str. Z, nr. Z, au rezultat Z de garsoniere cu suprafețe de Z, la un cost mediu de Z – Z lei/ garsonieră, garsonierele amenajate s-au vândut pe parcursul a 3 ani, astfel în anul 2006 s-au vândut Z de garsoniere la un preț de Z lei/ garsonieră fără TVA, în anul 2007 s-au vândut Z de garsoniere la un preț de Z lei/ garsonieră, iar în anul 2008 s-au vândut Z de garsoniere la un preț de Z lei/ garsonieră, față de care organele de inspecție fiscală au stabilit ca

pentru un nr. de Z garsoniere vândute către C prețul de vânzare era de Z lei/ garsonieră plus Z lei taxa pe valoarea adăugată adică de Z lei/ garsonieră;

- consideră că organele de inspecție fiscală nu au avut nici un motiv pentru estimarea prețului de vânzare al garsonierelor, nu au avut temei legal, nici cunostințe despre piață sau profesionale, calculul făcut fiind nerealist, nejustificat și abuziv, întrucât prețul estimat de organele de inspecție fiscală în sumă de Z lei (Z lei + Z lei TVA) nu s-a practicat niciodată la cele Z de garsoniere vândute în perioada 2006 – 2008, singurul motiv pentru estimare fiind că C este tatăl asociatului majoritar fără a deține acțiuni la societate, estimarea nu are nici un criteriu de piață, nu s-a ținut seama de faptul că cumpărătorul a avut anumite cheltuieli prevăzute și de lege, putea îmbunătăți dotarea și i se cuvenea un profit;

- susține că nu se află într-o situație care să impună aplicarea art. 11 pct. 1 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, totuși teoretic problema se impune a fi analizată, iar legiuitorul delimitează strict 3 modalități prin care se pot ajusta veniturile prin metodele comparării prețurilor, cost-plus și cea a prețului de vânzare;

- apreciază că în speță este aplicabilă numai metoda cost-plus, organele de control fiind obligate potrivit pct. 22 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, să stabilească prețul de piață al tranzacțiilor aplicând metoda utilizată de contribuabil care în cazul de față este metoda cost-plus, celelalte două metode neputând fi aplicate din rațiuni cum sunt: existența unui nr. de Z apartamente nevândute, a cheltuielilor cu administrarea acestor bunuri și prăbușirea pieței imobiliare ce a dus la un preț real inferior prețului de cumpărare.

3. Privitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, solicită anularea acestei taxe aferentă veniturilor din vânzarea celor Z garsoniere în baza aceluiași argumente prezentate la impozitul pe profit stabilit în sumă de Z lei.

În consecință, solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z cu privire la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată menționate și majorările de întârziere corespunzătoare în sumă de Z lei, precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. Z

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor au constatat următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit

În luna februarie 2006 SC "X" SRL a înregistrat în Contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" și a tratat ca și cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal suma de Z lei din factura nr. Z emisă de SC "B" SRL, reprezentând contravaloarea unor lucrări de investiții la obiectivul din Z, str. Z nr. Z, înregistrate inițial în contul de investiții, ulterior stornate și înregistrate pe cheltuieli.

În cursul anului 2006 societatea a înregistrat direct pe conturi de cheltuieli și a tratat ca și cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal contravaloarea unor investiții în valoare totală de Z lei efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor aceluiși mijloc fix, care conduc la majorarea valorii acestuia, și anume:

- în luna 2006 suma totală de Z lei, din care suma de Z lei reprezintă contravaloarea unor lucrări efectuate de către SC "A" SRL conform facturii fiscale nr. Z, iar suma de Z lei reprezintă contravaloarea unor materiale utilizate la același obiectiv, achiziționate de la SC "D" SRL cu factura fiscală nr. Z;

- în luna mai 2006 suma totală de Z lei, din care Z lei lucrări de investiții efectuate de SC "A" SRL în baza facturii nr. Z și Z lei lucrări de investiții prestate de SC "E" SRL conform facturii nr. Z;

- în luna iunie 2006 suma totală de Z lei, din care Z lei reprezintă contravaloarea materialelor achiziționate de la SC "E" SRL cu factura fiscală nr. Z, sumele de Z lei și de Z lei reprezintă lucrări efectuate de SC "A" SRL conform facturilor fiscale nr. Z și nr. Z, suma de Z lei reprezintă servicii de proiectare de la SC "F" SRL cu factura nr. Z și suma de Z lei materiale achiziționate de la SC "G" SRL cu factura fiscală nr. Z;

- în luna iulie 2006 suma de Z lei, din care Z lei au fost lucrări executate de SC „H” SRL potrivit facturii nr. Z și sumele de Z lei și Z lei reprezintă materiale cumpărate de la SC „I” SRL cu factura nr. Z și SC „J” SRL cu factura nr. Z;

- în septembrie 2006 suma totală de Z lei, din care suma de Z lei reprezintă prestări de servicii efectuate de către SC "K" SA potrivit facturii nr. Z, suma de Z lei constituie chirii utilaje de la SC "L" SA în baza facturii nr. Z, iar sumele de Z lei, Z lei și Z lei reprezintă materiale achiziționate de la SC "M" SRL cu factura fiscală nr. Z, de la SC "N" SA cu factura nr. Z și de la SC "O" SRL cu factura fiscală nr. Z;

- în noiembrie 2006 a înregistrat suma de Z lei constând în materiale achiziționate de la SC "P" SRL potrivit facturii nr. Z;

- în luna decembrie 2006 a înregistrat pe cheltuieli suma de Z lei reprezentând materiale achiziționate de la SC "R" SRL în baza facturii fiscale nr. Z.

Urmare a celor constatate privind investițiile efectuate la căminul de nefamiliști, organele de inspecție fiscală recalculând profitul impozabil

și impozitul pe profit, trimestrial și la sfârșitul anului 2006, au stabilit că SC "X" SRL are de plată o diferență de impozit pe profit în sumă de Z lei.

Totodată, au constatat că în luna iunie 2008 SC "X" SRL a vândut un nr. de Z apartamente din imobilul situat în Z, str. Z nr. Z, la prețul de Z lei/ apartament, către persoana fizică B care se încadrează în prevederile art. 7 alin. (1) pct. 21 lit. a) și b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal referitor la persoanele afiliate, prin urmare prețul practicat în cadrul tranzacției dintre societate și persoana fizică trebuia să respecte principiul prețului pieței libere potrivit căruia acest preț nu trebuie să difere de prețurile practicate în relațiile comerciale dintre persoane independente, respectiv de prețul de piață, ori ulterior cumpărătorul a vândut apartamentele achiziționate la prețuri mult mai mari.

Organele de control au procedat la ajustarea veniturilor cu suma de Z lei prin ajustarea acestora în raport cu prețul de piață al locuințelor la momentul revânzării lor de către cumpărătorul afiliat și au reconsiderat ca deductibile cheltuielile cu investițiile efectuate anterior în sumă de Z lei aferente garsonierelor vândute, stabilind că societatea datorează pentru anul 2008 un impozit pe profit în sumă de Z lei.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, organele de control procedând la ajustarea veniturilor obținute de societate din vânzarea celor Z apartamente cu diferența de venituri în sumă de Z lei, au colectat și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată au calculat majorările de întârziere aferente în sumă de Z lei.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL are sediul în Z, șos. Z nr. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul pe profit în sumă totală de Z lei stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. Z, în condițiile în care pe anul 2006 societatea a dedus la calculul profitului impozabil contravaloarea unor lucrări de investiții efectuate la imobilul situat în Z, str. Z nr. Z, fiind cheltuieli care conduc la obținerea de beneficii viitoare și în anul 2008 a vândut Z apartamente din imobil către o persoană fizică afiliată C.

1.1. Cu privire la diferența de impozit pe profit pe anul 2006 în sumă de Z lei, în perioada 2006 SC "X" SRL a înregistrat în

evidența contabilă în conturi de cheltuieli și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli în sumă totală de Z lei, reprezentând contravaloarea unor investiții efectuate la căminul de nefamiliști situat în Z, str. Z nr. Z, constând în contravaloarea în sumă de Z lei a facturii nr. Z emisă de SC "B" SRL conform contractului nr. Z, iar diferența în materiale de construcții, servicii de proiectare, închirieri utilaje, lucrări executate, etc., achiziționate de la diverși furnizori în cursul anului 2006.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și art. 24 alin. (1) și (3) lit. d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

[...]

Art. 21. - Cheltuieli. (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

Art. 24. Amortizarea fiscală. (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;"

coroborate cu dispozițiile pct. 12 și 22 din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor 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.

[...]

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor dintr-un an fiscal, **din care se scad** veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, **investițiile efectuate la mijloacele fixe existente pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici ai acestora, sub forma unor cheltuieli ulterioare pentru obținerea în viitor a unor beneficii economice**, astfel și în cazul de față, lucrările de investiții efectuate la locuințele (garsonierele) situate în blocul din Z, str. Z, se consideră mijloace fixe amortizabile prin majorarea valorii acestora.

Ca atare, SC "X" SRL avea obligația să înregistreze suma totală de Z lei într-un cont de imobilizări corporale, ca investiții efectuate la blocul de locuințe în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai acestora fiindcă le măresc valoarea și să le includă pe cheltuieli prin amortizarea legală sau la descărcarea de gestiune cu ocazia vânzării, obligație neîndeplinită de societate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat că societatea nu avea dreptul să înregistreze direct pe cheltuieli și să deducă la calculul profitului impozabil cheltuielile contestate de aceasta privind lucrările de investiții efectuate în 2005 și 2006 la căminul de nefamiliști în sumă totală de Z lei și au stabilit de plată diferența de impozit pe profit **în sumă de Z lei**.

În ceea ce privește susținerea din contestație că suma de Z lei reprezintă contravaloarea serviciilor de pază a obiectivului pe timpul lucrărilor de către SC "B" SRL și se înregistrează pe cheltuieli, precizăm că nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din controlul încrucișat efectuat la firma prestatoare a rezultat că aceasta a înlocuit beneficiara în toate activitățile de organizare a lucrărilor de amenajare a imobilului, respectiv: organizarea lucrărilor de compartimentare spații, montaj instalații sanitare și termice, tâmplărie, mansardare, finisări, paza obiectivului, supravegherea și controlul calității lucrărilor până la recepția acestora și asistență de specialitate în executarea proiectului de adaptare a clădirii pentru locuit, toate acestea reprezentând investiții la imobilul în cauză, de fapt, chiar contestatoarea a înregistrat inițial această sumă pe investiții, la emiterea facturii în decembrie 2005, după care în februarie 2006, a stornat-o și a înregistrat-o eronat pe cheltuieli.

Iar, cu privire la invocările că investițiile în sumă totală de Z lei sunt lucrări suplimentare apărute pe timpul vânzării garsonierelor, după

recepționarea acestora, motiv pentru care au fost înregistrate pe cheltuieli pe perioada în care s-au produs, acestea nu se justifică, deoarece lucrările au fost efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai imobilului, prin urmare constituie investiții la mijloacele fixe existente și măresc valoarea acestora, organele de inspecție fiscală acordând deducerea cheltuielilor la vânzare, prin descărcarea din gestiune a garsonierelor cu aceste diferențe de cost de producție.

1.2. Referitor la diferența de impozit pe profit pe anul 2008 în sumă de Z lei, potrivit constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. Z, cap. III.1 - Anul 2008 și în Decizia de impunere nr. Z, se reține că în luna iunie 2008 SC "X" SRL a vândut un nr. de Z apartamente din imobilul situat în Z, str. Z nr. Z, la prețul de vânzare de Z lei pentru fiecare apartament, către persoana fizică C (tatăl d-lui Petruț C1, asociat unic și administrator al societății), care ulterior în perioada 2008 a vândut o parte dintre locuințe către alte persoane fizice la prețuri mult mai mari (între Z lei și Z lei), tranzacția nerespectând astfel principiul prețului pieței libere potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condiții stabilite sau impuse, care însă nu trebuie să difere de cele din relațiile comerciale dintre persoane independente, respectiv la prețul de piață al bunurilor.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin.(5)² din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"Art. 19. - (5)² 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.", coroborate cu cele ale art. 7 alin. (1) pct. 21 și 26 și art. 11 alin. (1) din același act normativ, care specifică:

"Art. 7. Definiții ale termenilor comuni. (1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

[...]

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

a) o persoană fizică este afiliată cu o altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III – lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/ numărul titlurilor de

participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

[...]

26. preț de piață – suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;

[...]

Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.", și completate cu dispozițiile pct. 24 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

"24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente."

Potrivit prevederilor legale citate, **tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să fie efectuate în aceleași condiții economice și financiare cu cele desfășurate între persoane independente** cu respectarea principiului pieței libere, obligație neîndeplinită de către contestatoarele privind cele Z garsoniere vândute în 2008 persoanei fizice afiliate C, care la rândul lui le-a revândut (parțial) către alți cumpărători, persoane fizice independente, la prețuri mult mai mari decât cele de cumpărare, ca urmare în această situație organele de inspecție fiscală au dreptul de a ajusta veniturile sau cheltuielile SC "X" SRL pentru a reflecta corect prețul de piață al locuințelor tranzacționate.

În speță sunt incidente și prevederile art. 67 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, unde se arată că:

"Art. 56. Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabili.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.

[...]

Art. 67. Estimarea bazei de impunere.

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."

Așadar, în vederea determinării bazei de impunere în funcție de prețul de piață al locuințelor tranzacționate către persoana fizică Z, organele de inspecție fiscală au luat în considerare prețurile de revânzare de către acesta a garsonierelor către alți cumpărători independenți cuprinse între Z – Z lei și pe baza prețului mediu de revânzare calculat la valoarea de Z lei/ apartament au stabilit diferența de venituri de ajustat în sumă de Z lei pentru cele Z locuințe și au reconsiderat cu ocazia vânzării ca deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile în sumă de Z lei cu lucrările de investiții efectuate anterior la obiectivul din Z, str. Z.

Prin urmare, întrucât tranzacția efectuată de societate cu persoana fizică afiliată C nu a respectat principiul prețului pieței libere, din tranzacțiile efectuate ulterior cu aceleași bunuri către persoane fizice independente, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la ajustarea prin estimare a veniturilor aferente, stabilind pe anul 2008 diferența aferentă de profit impozabil în sumă de Z lei pentru care contestatoarea datorează un impozit pe profit **în sumă de Z lei**.

Pe cale de consecință, potrivit celor arătate la pct. 1.1 și pct. 1.2 din prezenta decizie de soluționare, se mențin măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. Z privind obligația SC "X" SRL de a plăti la bugetul de stat diferențele de impozit pe profit pe anii 2006 și 2008 în sumă totală de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă SC "X" SRL are obligația de a colecta și de a plăti bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă valorii de ajustare a veniturilor societății pentru operațiunea de vânzare a celor Z locuințe către persoana fizică afiliată C.

În fapt, în urma ajustării cu diferența de venituri în sumă de Z lei a veniturilor societății pentru operațiunea din luna iunie 2008 privind tranzacționarea către persoana fizică C a Z dintre apartamentele din imobilul menționat, pentru a reflecta prețul de piață al acestora în raport

cu prețul de piață practicat la momentul revânzării apartamentelor, organele de control au colectat și au stabilit de plată și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 137 alin. (1) și art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

"Art. 137. - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării. (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

Art. 140. - (1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.", coroborate cu dispozițiile art. 67 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

"Art. 67. - Estimarea bazei de impunere.

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."

Având în vedere prevederile legale de mai sus, valoarea de ajustare în sumă de Z lei a veniturilor societății pentru garsonierele vândute către persoana afiliată constituie bază de impunere și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, contestatoarea având obligația de a colecta și de a plăti taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Drept urmare, rezultă că organele de control în mod legal au stabilit că SC "X" SRL are de plată la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, urmând ca și pentru această obligație fiscală contestația să fie respinsă ca neîntemeiată.

3. Referitor la majorările de întârziere în sumă de Z lei aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată contestate, acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" - secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitele principale, fiind calculate în baza prevederilor art. 115(1) și 116(1), devenite art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

4. În legătură cu contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Bihor în calitate de organ emitent, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor, conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv