

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA NR152-2006
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC C SRL ,
inregistrata la Agentia National de Administrare Fiscala sub nr./2001 si
reinregistrata sub nr./2005

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de SC C SRL prin adresa fara numar si fara data inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala cu nr./2005 asupra reluarii procedurii de solutionare a contestatiei depusa de SC C SRL, solutionare suspendata prin Decizia nr./2002 a Ministerului Finantelor Publice.

Societatea a formulat contestatie impotriva procesului-verbal nr. incheiat de Garda Financiara la data de 2001, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de **lei RON** reprezentand:

- **impozit pe profit;**
- majorari de intarziere;
- **taxa pe valoarea adaugata;**
- majorari de intarziere ;
- **impozit pe dividende ;**
- majorari de intarziere;
- **impozit pe venitul persoanelor nerezidente;**
- majorari de intarziere.

Prin Decizia nr./2002 s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura de solutionare urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Contestatoarea a comunicat Directiei generale de solutionare a contestatiilor Rezolutia nr./2005 de scoatere de sub urmarire penala a Parchetului de pe langa Curtea de Apel O, in Dosarul nr./2005, solicitand solutionarea pe fond a contestatiei formulata.

Cu adresa nr. Directia generala a finantelor publice comunica faptul ca Rezolutia nr.2005 a Parchetului de pe langa Curtea de Apel privind pe SC C SRL nu a fost atacata. Acelasi lucru a fost comunicat si de Garda Financiara prin adresa nr./2006, anexata la dosar.

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate prin art. 205(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, contestatia va urma procedura existenta la data depunerii contestatiei, in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor împotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

Contestatia este depusa in termenul prevazut de art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, constatand ca in speta sunt indeplinite cerintele prevazute de art.1, art.5(2) si art. 10(2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, contestatoarea sustine ca obligatiile fiscale stabilite prin procesul verbal de control sunt eronate intrucat pornesc de la o premisa gresita, aceea ca societatea verificata a realizat venituri din vanzarea patrimoniului iar in realitate **partile contractante sunt proprietarii**, iar **obiectul contractului** il formeaza **partile sociale** detinute de acestia, si ca societatea nu a vandut patrimoniul si deci nu exista tranzactie sau operatiune din care sa rezulte venituri impozabile si obligatii fiscale.

Contestatoarea arata ca in calculele efectuate organele de control fac confuzie intre profit si venituri pe care le considera egale si aplica impozitul direct pe venituri si ca in mod eronat au stabilit un impozit datorat de societatea din Ungaria in conditiile in care aceasta societate nu a fost controlata.

Prin adresa de completare a contestatiei, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala sub nr./2006, in sustinerea cauzei societatea invoca adresa nr./2004 emisa de MFP-Agentia Nationala de Administrare Fiscala si adresa nr./2004 a Directiei generale a finantelor

publice si constatarile Parchetului de pe langa Curtea de Apel din Rezolutia pronuntata in Dosarul nr./2005.

II. Prin procesul-verbal incheiat, reprezentantii Garzii Financiare au constatat urmatoarele:

SC C SRL a avut ca asociati pe SC C SRL ce detinea in capitalul social o parte sociala in valoare de 10 lei si pe SC S Ungaria ce detinea x parti sociale in valoare de y lei reprezentand capital social in natura constand in teren si mijloace fixe.

In data de 20.10.2000 SC C SRL, prin asociatii sai cessioneaza partile sociale in valoare de lei la numitii P F, L D si F C ce devin asociati in firma, care cu aceasta ocazie isi schimba denumirea in SC E SRL .

La data de 16.10.2000, SC S KFR actionar principal la SC C SRL cessioneaza partile sociale in valoare de lei catre actionarii principali din actuala SC E SRL pentru suma de LIT achitata in contul firmei SC S KFR din Ungaria conform contractului de vanzare cumparare incheiat intre cele doua parti.

Reprezentantii Garzii Financiare au considerat ca prin acest contract de vanzare-cumparare, SC C SRL a vandut in fapt patrimoniul societatii si ca pentru aceasta operatiune in valoare totala de lei adica LIT x 10,8 lei/LIT societatea trebuia sa intocmeasca factura cu TVA, conform prevederilor art.25, lit.B din OG nr.17/2000 si OG nr.217/1999 si sa inregistreze in contabilitate veniturile realizate, conform art.1 alin.ultim din OUG nr.217/1999 si HG nr.402/2000.

Prin urmare prin procesul verbal s-a stabilit ca SC C SRL datoreaza impozit pe profit in suma de lei pe considerentul ca a instrainat bunurile aflate in patrimoniu reprezentand aport in natura la capitalul social.

Impozitul pe profit a fost calculat prin aplicarea procentului de 25% la suma de lei reprezentand **venituri din operatiuni de capital realizate si neinregistrate**, respectiv lei - lei valoarea contabila a capitalului social constituit ca aport in natura (lei terenuri + lei mijloace fixe).

De asemenea s-a calculat si stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara prin aplicarea procentului de 19% asupra sumei de lei cu care s-a vandut patrimoniul societatii, precum si majorari de intarziere aferente in suma de lei .

In conformitate cu art.2 din OG nr.26/1995 reprezentantii Garzii Financiare au stabilit impozit pe dividende in suma de lei prin

aplicarea cotei de 10% la suma de lei primita de SC S KFR din Ungaria, pentru care SC C SRL trebuia sa retina o cota de 10% din valoarea sumei transferata in Ungaria, precum si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Potrivit prevederile art.10 pct.2 din Legea nr.91/1994 privind ratificarea conventiei intre Romania si Ungaria, intrucat nu a fost prezentat certificatul de rezidenta fiscala din care sa rezulte ca pentru suma respectiva societatea a fost impozitata in Ungaria s-a calculat un impozit pe venitul persoanelor nerezidente in suma de (x 5%), precum si majorari de intarziere in suma de lei.

III. Luând in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retine:

Cu privire la suma totala de lei reprezentand impozit pe profit, impozit pe dividende, taxa pe valoarea adaugata, impozit pe venitul persoanelor nerezidente si accesorii aferente acestor impozite si taxe, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta pe fondul cauzei in conditiile in care din documentele existente la dosar nu rezulta cu claritate situatia de fapt care a condus la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare

In fapt, prin procesul verbal nr./2001 comisarii Garzii Financiare au stabilit in sarcina SC C SRL obligatii fiscale constand in impozit pe profit, impozit pe dividende, taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente acestor impozite si taxe pe considerentul ca SC C SRL prin cei doi asociati ai sai, SC C O SRL si SC S KFT din Ungaria, vind patrimoniul catre asociatii noii societati infiintata, SC E SRL pentru suma de lei, adica LIT.

Prin decizia nr./2002 s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala intrucat prin adresa nr./2001, anexata in copie la dosarul cauzei, Garda Financiara a transmis Inspectoratului General al Politiei - Directia politiei economico-financiare documentul privind modalitatea de instrainare a unor active apartinand SC P SA , prin participarea cu aceste active la capitalul social al mai multor societati si apoi cesionarea partilor sociale detinute direct sau indirect la aceste societati. In sustinerea celor constatate Garda Financiara a transmis Inspectoratului General al

Politiei - Directia politiei economico-financiare inclusiv procesul verbal nr./2001 incheiat la SC C SRL proces verbal ce face obiectul contestatiei reinregistrata la Agentia Nationala de Administratie Fiscala sub nr. /2005.

Contestatoarea a solicitat solutionarea pe fond a contestatie formulate avand in vedere Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala nr./2005 a Parchetului de pe langa Curtea de Apel , pronuntata in Dosarul nr./2005 pe care o comunica Directiei generale de solutionare a contestatiilor in data de 2006

Cu adresa nr. Directia generala a finantelor publice comunica, la solicitarea Directiei generale de solutionare a contestatiilor, faptul ca Rezolutia nr./2005 a Parchetului de pe langa Curtea de Apel , privind pe SC C SRL nu a fost atacata, ramanand definitiva prin nerecurare.

Prin REZOLUTIA de scoatere de sub urmarire penala din data de emisa in Dosarul nr./2005 *“in care s-au efectuat cercetari cu privire la infractiunile de inselaciune, fals intelectual la legea contabilitatii, complicitate la inselaciune, neglijenta in serviciu, evaziune fiscala “ s-au retinut printre altele ca in cursul anului 2001 au fost verificate un numar de 11 SRL-uri desprinse din SC P SA, printre care si SC C SRL , “obiectivul fiind verificarea modului de înregistrare în evidentele financiar-contabile a operatiunii de vânzare a patrimoniului de catre aceste societati, de constituire si virare la bugetul statului a obligatiilor fiscale aferente acestor operatiuni, constatarile controalelor materializându-se în procese-verbale si note de constatare, in baza carora a fost sesizat IGP . Comisarii au stabilit ca cele 11 SRL-uri sau actionarul majoritar au vândut patrimoniul societatilor si ca trebuiau sa întocmeasca factura cu TVA si sa înregistreze veniturile rezultate, TVA aferenta, sa constituie si sa vireze obligatiile fiscale catre bugetul de stat în sume variabile de la o societate la alta, totalizând peste 10 miliarde lei, considerat prejudiciu adus bugetului de stat prin comiterea infractiunii de evaziune fiscala.*

Cele 11 SRL-uri au contestat actele de control întocmite de comisari, motivând ca nu s-a înstrainat patrimoniul societatilor ci partile sociale si ca nu au realizat venituri si în consecinta nu aveau obligatii fiscale fata de bugetul statului. Prin Decizii ale Ministerului Finantelor Publice -Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiilor pâna la pronuntarea unor solutii definitive pe latura penala. Pentru retinerea

*infracțiunii de evaziune fiscală în sarcina administratorilor acestor SRL-uri **condiția esențială este existența prejudiciului cauzat bugetului de stat.** Pentru lamurirea legalității celor constatate de către comisarii G.F. în procesele și notele de constatare contestate de către administratorii SRL-urilor în cauză, am solicitat punctul de vedere al DGFP , care prin adresa scrisă precizează că cesionarea partilor sociale deținute de o persoană juridică la o altă persoană juridică se regăsește în contabilitate la..titlul de participatiune. Din vânzare poate rezulta câștig sau pierdere, care intra în calculul profitului impozabil la persoana juridică care a deținut parti sociale pe care le-a vândut.*

A fost solicitat și punctul de vedere legat de aceste aspecte al Ministerului Finantelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, care prin adresa /2004 comunică faptul că operațiunea în cauză reprezintă o cesiune de parti sociale, care din punct de vedere al momentului de realizare, este supusă dispozițiilor OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată. Partile sociale reprezintă fracțiuni ale capitalului social care conferă calitatea de asociat, cu toate drepturile și obligațiile aferente. Potrivit dispozițiilor pct.4.4 lit.d din Anexa la HG nr.401/2000 pentru aprobarea normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 cu modificările ulterioare, transferul de proprietate, total sau parțial asupra acțiunilor gestionate de FPS, precum și asupra acțiunilor sau partilor sociale emise de o societate comercială, persoană juridică română, indiferent de forma de proprietate, este scutit de TVA. Înstrăinarea titlurilor de participatiune deținute la o persoană juridică produce modificări doar în patrimoniul vânzătorului, respectiv asociatului /actionarului care deține titlurile de participare respective. Persoana juridică la care sunt deținute titlurile de participare nu înregistrează nici o operațiune patrimonială în momentul în care se produc schimbări în structura asociaților sau acționarilor săi. Prin urmare modificarea structurii asociaților sau acționarilor unei persoane juridice nu generează implicații fiscale de natură impozitului pe profit pentru persoana juridică ale cărei parti sociale sau acțiuni sunt tranzacționate, patrimoniul acesteia din urmă rămânând neschimbat. Înstrăinarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română generează obligații de natură impozitului pe profit sau impozitului pe venit doar pentru vânzătorul acestora.

Prin adresa /2004, D.G.F.P. - Directia Metodologie si Administrarea veniturilor Statului -Serviciul Metodologie si Asistenta Contribuabili face precizari privind vânzarea-cumpararea de actiuni detinute de societati comerciale din România de catre persoane juridice nerezidente, pentru perioada 2000-2001. Precizarea certificatului de rezidenta fiscala de catre persoanele juridice straine a facut si face posibila aplicarea prevederilor acordurilor interguvernamentale cu privire la evitarea dublei impuneri. In conformitate cu art.17 "Câstiguri de capital" al.4 din Conventia între România si Ungaria pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitul pe venit si pe capital aprobata prin Legea nr.91/1994 prevede "câstigurile provenind din înstrainarea oricarei proprietati, alta decât cea la care se face referire în paragrafele 1, 2, 3, vor fi impozabile numai în statul contractant în care este rezident cel care înstraineaza, deci câstigul realizat din cesionarea partilor sociale detinute de firme din Ungaria în capitalul social al unor societati comerciale din România se impunea în Ungaria.

O.G.nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate in România de persoane fizice si juridice nerezidente, în vigoare in perioada 2000-2001, nu prevedea în sfera de cuprindere impunerea câstigurilor de capital din cesionarea partilor sociale. In ce priveste impozitul pe profit în aceasta perioada erau în vigoare O.G.70/1994, rep. în 1997 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare si Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin H.G.402/2000, care nu are prevederi pentru câstigul de capital rezultat din cesionarea partilor sociale, detinute de persoane nerezidente. In baza Conventiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale dintre România si Ungaria, cu privire la impozitele pe venit si pe capital, aprobate prin Decr.170/1994 autoritatile competente, respectiv Ministerele Finantelor Publice din cele doua tari pot face schimb de informatii necesare aplicarii conventiei sau legislatiei interne ale statelor contractante privitoare la impozitele vizate. **Din aceste motive opiniam ca actele de constatare întocmite de reprezentantii Garzii Financiare sunt gresit întocmite si nu suntem in situatia comiterii infractiunii de evaziune fiscala**", ca "faptelor le lipseste unul din elementele constitutive ale infractiunilor, **motivat si de lipsa**

unui prejudiciu in cauza” si ca *“In raport de probele administrate, inclusiv de expertizele depuse in cauza, de notele de constatare ale organelor financiare, precum si de celelalte inscrisuri aflate la dosarul cauzei, consideram ca faptelor pentru care s-a inceput urmarirea penala le lipseste unul din elementele constitutive ale infractiunii, respectiv latura obiectiva si latura subiectiva”*.

Aceasta stare de fapt a fost retinuta de organele Parchetului de pe langa Curtea de Apel prin referatul de neincepere a urmaririi penale intocmit de organele de politie si probele administrate in cauza.

In vederea stabilirii situatiei de fapt si a obligatiilor fiscale legale, cu adresele nr./2006, nr./2006 si nr./2006 s-a solicitat Directiei generale a finantelor publice si Garzii Financiare sa comunice punctul de vedere cu privire la expertizele judiciare efectuate, cu privire la cele constatate de organele de politie si de organele Parchetului de pe langa Curtea de Apel constatari cuprinse in Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala, din 2005 si sa precizeze actul de vanzare - cumparare incheiat intre societate si beneficiarii bunurilor respective in baza caruia s-au stabilit obligatiile fiscale suplimentare datorate de SC C SRL , temeiul de drept si daca bunurile respective ce au facut obiectul tranzactiei au iesit efectiv din patrimoniul SC C SRL si in baza caror documente.

Prin adresele de raspuns transmise de Garda Financiara se comunica aspecte contradictorii cu privire la contractul de vanzare cumparare , ex. din adresa nr./2006

“1. Contractul de vanzare-cumparare incheiat intre societate si beneficiarii bunurilor a stat la baza stabilirii obligatiilor fiscale suplimentare datorate de SC C SRL .

2.La baza stabilirii obligatiilor fiscale suplimentare prin procesul verbal nr.2001 a stat contractul de vanzare cumparare parti sociale, incheiat intre actionarii SC S in calitate de vanzator si L D, F P si C F in calitate de cumparator”

De asemenea, prin aceeasi adresa se comunica faptul ca

*“3.**Bunurile - terenul si mijloacele fixe** - care au facut obiectul tranzactiei **nu au iesit din patrimoniul SC C SRL**”, aspect care intra in contradictoriu cu cele constatate prin procesul verbal nr./2001 prin care se mentioneaza ca SC C SRL a vandut patrimoniul sau constand in teren si mijloacele fixe pentru suma de adica LIT fara a intocmi factura si fara a inregistra in contabilitate operatiunea de vanzare, in baza carei au fost stabilite de reprezentantii Garzii Financiare*

, obligatii fiscale suplimentare in suma totala de lei reprezentand impozit pe profit, impozit pe dividende, impozit pe venitul persoanelor nerezidente, taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente acestor impozite si taxe ce fac obiectul contestatiei.

La punctul 4 din aceeași adresa Garda Financiara comunica faptul ca *“Rezolutia emisa de Parchetul de pe langa Curtea de Apel in Dosarul nr./2005, de scoatere de sub urmarire penala nu a fost atacata avand in vedere concluziile expertizei financiare-contabile...”* iar pe de alta parte se mentioneaza *“...cercetarea penala nu se refera punctual la masurile stabilite prin Procesul verbal nr./2001”* fara a se argumenta de ce isi mentin constatările din procesul verbal de control, constatari care sunt contrazise de cele retinute prin Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala din 2005 emisa in Dosarul nr./2005.

Avand in vedere cele retinute mai sus, contradictiile dintre constatările organelor de cercetare penala, retinerile din Rezolutia de scoatere de sub urmarire penala din 2005 a *Parchetul de pe langa Curtea de Apel* si constatările si raspunsurile Garzii Financiare transmise Directiei generale de solutionare a contestatiilor, documente existente la dosarul cauzei, organele de solutionare a contestatiilor nu se pot pronunta asupra naturii operatiunilor derulate in cazul in speta, respectiv daca este vorba de o vanzare de patrimoniu sau o cesiune de parti sociale, si asupra temeiului de drept.

In drept, pentru stabilirea corecta a obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe profit, impozit pe dividende, taxa pe valoarea adaugata, impozit pe venitul persoanelor nerezidente si accesorii aferente in functie de realitatea faptelor, in functie de documentele ce au stat la baza tranzactiilor efectuate si in functie de actele normative in vigoare si punctele de vedere mentionate ale directiilor de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, in masura in care sunt aplicabile situatiei de fapt, existenta in cazul in speta, se va face aplicarea prevederilor art. 9 alin.(3) si alin.(4) din O.U.G. nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, care precizeaza ca:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul atacat, atunci cand din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei nu se poate determina cu claritate baza impozabila.

(4) În situatia prevazuta la alin. (3) urmeaza sa se încheie un nou act de control sau de impunere, care va viza strict aceeasi

perioada si aceeasi baza impozabila care au facut obiectul contestatiei, act împotriva caruia se poate exercita calea administrativa de atac prevazuta de prezenta ordonanta de urgenta.”

Prin urmare, se va desfiinta procesul verbal nr./2001 privind obligatiile fiscale suplimentare in suma totala de **lei** reprezentand **impozit pe profit, impozit pe dividende, taxa pe valoarea adaugata, impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente si accesorii aferente acestor impozite si taxe**, stabilite de comisarii Garzii Financiare , urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite, tinand cont de considerentele prezentei.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte sustineri ale contestatoarei .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.(9) alin.(1), alin.(3) si alin. (4) din O.U.G. nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice coroborate cu prevederile art.205 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se,

DECIDE

Desfiintarea procesul verbal nr./2001 pentru suma totala de **lei** reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- impozit pe dividende ;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- impoziti pe venitul persoanelor nerezidente;
- majorari de intarziere,

urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite avand in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la comunicare.