



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 71

din 2011

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L.
din municipiul Suceava,, județul Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. /23.08.2006,
și reînregistrată sub nr. din 19.05.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. /13.05.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. /19.05.2011, cu privire la reluarea soluționării contestației formulate de **S.C. S.R.L.** cu sediul în municipiul Suceava,, județul Suceava, împotriva Deciziei de impunere nr. din 14.07.2006.

Prin Decizia nr. /25.09.2006, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a suspendat soluționarea contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. /14.07.2006, emisă de Activitatea de Control Suceava, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală.

Prin adresa înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava sub nr. /12.05.2011, **S.C. S.R.L.** prin Societatea Civilă de Avocați solicită reluarea procedurii administrative întrucât motivul care a determinat suspendarea a încetat definitiv.

Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. /13.05.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. /19.05.2011, ne transmite că motivul pentru care s-a dispus suspendarea soluționării cauzei a încetat definitiv și că **S.C. S.R.L.**, prin Societatea Civilă de Avocați solicită reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. din 14.07.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.07.2006.

Prin Rezoluția din data de 30.11.2010, pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, rămasă definitivă începând cu data de 18.04.2011, s-a respins plângerea DGFP Suceava împotriva Rezoluției prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava nr. din 30.11.2010 în dosarul nr. /2011 prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului pentru infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005.

S.C.S.R.L. contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. din 14.07.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.07.2006, privind **suma delei**, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
-lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei taxa pe valoarea adăugată;
-lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 214 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C.S.R.L. Suceava contestă Decizia de impunere nr./14.07.2006, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr./14.07.2006, privind obligațiile fiscale în sumă totală delei, reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accesorii ale acestora.

Petenta susține că aceste obligații suplimentare au fost stabilite de către organul de control prin interpretarea tendențioasă a prevederilor legale și fără nici un suport legal care să susțină cele înserate în raport.

Contribuabilul precizează că organul de control a considerat că tranzacțiile efectuate în 2003 și 2004 au avut loc între două persoane fizice afiliate și nu între persoane juridice afiliate tocmai pentru a se omite prevederile H.G. nr. 1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, unde se precizează: „Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate”

Contestatoarea susține că a vândut utilajele menționate în facturile nr./14.07.2003 și nr./30.07.2003 societății comerciale S.R.L. Suceava prin negociere pe piața liberă și că aceasta din urmă având ca obiect de activitate și tranzacții de bunuri mobiliare și imobiliare a revândut utilajele după 8, respectiv 17 zile, către diverși agenți economici, având în vedere că nici un act normativ nu prevede interdicția de revânzare sau un termen la care cumpărătorul are dreptul să revândă marfa.

Petenta menționează în contestație că nu s-a eludat legea privind impozitul pe profit deoarece, în contabilitate, acestea figurau cu o valoare delei și au fost vândute culei, realizându-se astfel o rentabilitate de 99,11%.

De asemenea, agentul economic contestă metoda estimării valorii de piață a tranzacțiilor și anume metoda cost-plus, pe motiv că la art. 27 alin. 5 din H.G. nr. 414/2002, în vigoare până la data de 31.12.2003, se precizează că: „dintre metodele prevăzute la alin. 4 se va utiliza cea mai adecvată metodă, de la caz la caz.”

În ceea ce privește vânzarea din 2004 cu factura nr./25.11.2004, contestatoarea menționează că aceasta se încadrează în prevederile H.G. nr. 1840/2004, ce modifică și completează Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

În concluzie, petenta consideră că a aplicat prevederile legale și solicită admiterea contestației.

II. Prin Decizia de impunere nr./14.07.2006, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr./14.07.2006, s-au stabilit în sarcina societății creanțe fiscale în sumă totală delei, reprezentândlei impozit pe profit,lei taxa pe valoarea adăugată șilei accesorii aferente.

Inspecția fiscală s-a bazat pe constatările înscrise în procesele verbale înregistrate sub nr./24.03.2006 încheiat la S.C.S.R.L. Suceava, respectiv nr./22.03.2006 încheiat la S.C. S.R.L. Suceava, de unde rezultă:

✓ Proces verbal nr./24.03.206, încheiat la S.C.S.R.L. Suceava

În luna iulie 2003 și noiembrie 2004 S.C.S.R.L. Suceava vândut către S.C. S.R.L. Suceava un număr de trei mijloace fixe (mașini de fabricat pungi de diferite tipuri) la valoarea totală delei, fiind emise facturile fiscale înscrise în tabelul de mai jos:

Nr. crt.	Număr/dată factură fiscală	Valoare	TVA	TOTAL
1	...../14.07.2003	.....	.....	.....
2	...../30.07.2003	.....	.....	.....
	TOTAL 2003	.....	.....	.....
3	...../25.11.2004	.....	.....	.....
	TOTAL GENERAL	.....	.....	.....

Asociații principali ai S.C.S.R.L. Suceava sunt(37,5%) și (32,5%). Societatea este plătitoare de impozit pe profit.

✓ Proces verbal nr./22.03.2006, încheiat la S.C. S.R.L. Suceava

S.C. S.R.L. Suceava a achiziționat, în luna iulie 2003 și noiembrie 2004, de la S.C.S.R.L. Suceava, trei mijloace fixe în valoare totală delei plus taxa pe valoarea adăugată aferentă, în baza facturilor fiscale prezentate în tabelul de mai sus.

Ulterior, după 1,8,17 zile de la cumpărare, bunurile au fost vândute către agenți economici din țară la valoarea totală delei, fiind emise facturile fiscale prezentate mai jos:

Nr. crt.	Număr/dată factură fiscală	Valoare	TVA	TOTAL
1	.....	.....	.....	.....
2	.....	.....	.....	.....
	TOTAL	.....	.....	.....
3	.....	.....	.....	.....
	TOTAL GENERAL	.....	.....	.....

Asociat unic și administrator al societății S.R.L. Suceava este Societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Pornind de la constatările din procesele verbale de mai sus, inspecția fiscală a stabilit următoarele:

- Asociații S.C.S.R.L. Suceava și S.C. S.R.L. Suceava sunt persoane fizice asociate (fiu-mamă), după cum sunt definite la art. 27 alin. 3 lit. a din Legea nr. 414/2002 (în vigoare până la data de 31.12.2003), respectiv persoane afiliate, potrivit definiției de la art. 7 pct. 21 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data de 01.01.2004);
 - Prețurile înscrise în facturile fiscale întocmite de S.C.S.R.L. nu reflectă valoarea de piață a tranzacțiilor. Potrivit datelor de mai sus, societatea a vândut cele trei utilaje către S.C. S.R.L. Suceava la valoarea totală delei, care le-a revândut pentru suma totală delei;
 - Organul de control consideră că, în cazul tranzacțiilor dintre S.C.S.R.L. Suceava și S.C. S.R.L. Suceava, valoarea acestora nu reprezintă valoarea de piață;
 - Efectuarea tranzacțiilor a avut drept consecință fiscală diminuarea impozitelor datorate către bugetul de stat cu suma delei, așa după cum rezultă din situația de calcul de mai jos:
 - impozite achitate la bugetul de stat:
 - S.C.S.R.L. Suceava
.....x 25% =lei
 - S.C. S.R.L. Suceava
.....lei x1,5% =lei
 - impozit datorat de SC.S.R.L. Suceava în cazul efectuării tranzacțiilor direct către cumpărători independenți:x 25% =lei
 - diferență:lei –lei –lei =lei.
- În concluzie, inspecția fiscală a estimat valoarea de piață a tranzacțiilor efectuate de S.C.S.R.L. Suceava, după cum urmează:
- pentru tranzacțiile efectuate în luna iulie 2003:lei
 - pentru tranzacțiile efectuate în luna noiembrie 2004:lei.

1. Cu privire la impozitul pe profit

1.1 Pentru tranzacțiile efectuate în luna iulie 2003

Societatea a înregistrat din tranzacțiile efectuate în luna iulie 2003, profit impozabil în sumă delei, iar la controlul fiscal a fost estimată valoarea de piață a utilajelor la suma delei, rezultând o diferență delei, ce reprezintă profit impozabil suplimentar, pentru care datorează impozitul aferent în sumă delei, scadent la data de 27.10.2003.

Pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate accesoriile fiscale în sumă totală de 35.204 lei.

1.2 Pentru tranzacția efectuată în luna noiembrie 2004

La inspecția fiscală a fost estimată valoarea de piață a tranzacției la suma delei, iar societatea a înregistrat suma delei, rezultând o diferență delei, ce reprezintă profit impozabil suplimentar, pentru care a fost calculat impozitul aferent în sumă delei, scadent la data de 25.01.2005.

Pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate accesoriile fiscale în sumă totală delei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Urmare a recalculării prețurilor de vânzare în cazul tranzacțiilor efectuate de societate se modifică baza de impozitare pentru calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă facturilor fiscale în cauză, după cum urmează:

Nr. crt.	Număr/dată factură fiscală	Valoare calculată de societate	Valoare stabilită la control	Diferențe
1	...../14.07.2003	.....	.....	.....
2	...../30.07.2003	.....	.....	.....
	TOTAL 2003	.....	.....	.....
3	...../25.11.2004	.....	.....	.....
	TOTAL GENERAL	.....	.....	.....

Având în vedere că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se majorează cu suma delei, din carelei aferentă tranzacțiilor din 2003 șilei aferentă tranzacțiilor din 2004, rezultă că societatea datorează taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală delei, din carelei aferentă anului 2003, scadentă la data de 25.08.2003, șilei aferentă anului 2004, scadentă la data de 27.12.2004.

Pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de control, în sumă totală delei, s-au calculat accesoriile în sumă totală de, din care:

- aferente tranzacțiilor efectuate în luna iulie 2003:lei

- aferente tranzacțiilor efectuate în luna noiembrie 2004:lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma delei, reprezentândlei impozit pe profit șilei accesorii aferente, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, se poate pronunța cu privire la reconsiderarea tranzacției și recalcularea impozitului pe profit, în condițiile în care organele de control nu au analizat prevederile legale aplicabile tranzacțiilor efectuate de persoanele afiliate pentru întreaga perioadă verificată, dacă operațiunile au avut ca scop diminuarea plății impozitului pe profit și nu au demonstrat care dintre metodele de stabilire a prețului de piață este cea mai adecvată.

În fapt, inspecția fiscală s-a bazat pe constatările înscrise în procesele verbale înregistrate sub nr. /24.03.2006 încheiat la S.C.S.R.L. Suceava, respectiv nr. /22.03.2006 încheiat la S.C. S.R.L. Suceava, de unde rezultă că, în lunile iulie 2003, respectiv noiembrie 2004, S.C.S.R.L. Suceava a vândut către S.C. S.R.L. Suceava un număr de trei mijloace fixe la valoarea totală delei, iar aceasta din urmă le-a revândut după 1,8,17 zile de la cumpărare către agenți economici din țară la valoarea totală delei.

Asociații principali ai S.C.S.R.L. Suceava sunt(37,5%) și (32,5%). Societatea este plătitoare de impozit pe profit.

Asociat unic și administrator al societății S.R.L. Suceava este Societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Pornind de la constatările din procesele verbale de mai sus, inspecția fiscală a stabilit următoarele:

- Asociații S.C.S.R.L. Suceava și S.C. S.R.L. Suceava sunt persoane fizice asociate (fiu-mamă), după cum sunt definite la art. 27 alin. 3 lit. a din Legea nr. 414/2002 (în vigoare până la data de 31.12.2003), respectiv persoane afiliate, potrivit definiției de la art. 7 pct. 21 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data de 01.01.2004);
- Prețurile înscrise în facturile fiscale întocmite de S.C.S.R.L. nu reflectă valoarea de piață a tranzacțiilor. Potrivit datelor de mai sus, societatea a vândut cele trei utilaje către S.C. S.R.L. Suceava la valoarea totală delei, care le-a revândut pentru suma totală delei;
- Organul de control consideră că, în cazul tranzacțiilor dintre S.C.S.R.L. Suceava și S.C. S.R.L. Suceava, valoarea acestora nu reprezintă valoarea de piață;

- Efectuarea tranzacțiilor a avut drept consecință fiscală diminuarea impozitelor datorate către bugetul de stat cu suma de lei, așa după cum rezultă din situația de calcul de mai jos:
 - impozite achitate la bugetul de stat:
 - S.C.S.R.L. Suceava
 -x 25% =lei
 - S.C. S.R.L. Suceava
 -lei x1,5% =lei
 - impozit datorat de SC.S.R.L. Suceava în cazul efectuării tranzacțiilor direct către cumpărători independenți:x 25% =lei
 - diferență:lei –lei –lei =lei.
- În concluzie, inspecția fiscală a estimat valoarea de piață a tranzacțiilor efectuate de S.C.S.R.L. Suceava, după cum urmează:
- pentru tranzacțiile efectuate în luna iulie 2003:lei
 - pentru tranzacțiile efectuate în luna noiembrie 2004:lei.
- Ca urmare a celor prezentate mai sus, inspecția fiscală a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală delei, constând în:
-lei impozit pe profit, scadent la data de 27.10.2003;
 -lei impozit pe profit, scadent la data de 25.01.2005.

Pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit, organele de control au calculat accesorii în sumă totală delei.

Procesul verbal nr./14.07.2006 încheiat de inspectorii din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava, anexă la Decizia de impunere nr./14.07.2006, a fost înaintat organelor de cercetare penală cu adresa nr. din 26.07.2006, existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată cu privire la contestația formulată.

Prin Decizia nr./25.09.2006, Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava a suspendat soluționarea contestației formulată de **S.C.S.R.L. Suceava** împotriva Deciziei de impunere nr./14.07.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.07.2006, emise de Activitatea de Control Fiscal Suceava, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală.

Prin Rezoluția din data de 30.11.2010, pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Suceava, rămasă definitivă începând cu data de 18.04.2011, s-a respins plângerea formulată de DGFP Suceava împotriva Rezoluției prim procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul Suceava nr.din 30.11.2010 în dosarul nr./.../2011 prin care s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinutuluipentru infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005, întrucât faptei îi lipsește unul din elementele constitutive ale infracțiunii, sub aspectul laturii obiective.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- pentru anul 2003, sunt aplicabile prevederile **art. 27** din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, unde se precizează:

ART. 27

„(1) În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată pentru:

- a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;*
- b) operațiunile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociațiilor, acționarilor sau persoanelor ce acționează în numele acestora;*
- c) datoriile asumate de contribuabili în contul unor împrumuturi făcute sau garantate de acționari, asociați ori de persoanele care acționează în numele acestora, în vederea reflectării reale a operațiunii;*
- d) distribuirea, împărțirea, alocarea veniturilor, deducerile, creditele sau reducerile între 2 sau mai mulți contribuabili ori acele operațiuni controlate, direct sau indirect, de persoane care au interese comune, în scopul prevenirii evaziunii fiscale și pentru reflectarea reală a operațiunilor.*

(2) În cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

(3) În mod particular, sunt persoane asociate:

- a) persoanele fizice, ascendenții, descendenții, colateralii, soțul sau soția acestora și afinii până la gradul al III-lea inclusiv;*
- b) o entitate și orice altă persoană care deține inclusiv proprietăți ale asociațiilor acelei persoane, în mod direct sau indirect, 20% sau mai mult din valoarea ori din numărul acțiunilor sau al drepturilor de vot din acea entitate sau controlează în mod efectiv acea entitate;*
- c) două entități, dacă o terță persoană deține inclusiv proprietăți ale asociațiilor acelei persoane, direct sau indirect, 20% sau mai mult din valoarea sau din numărul acțiunilor ori al drepturilor de vot din fiecare entitate sau controlează în mod efectiv acele entități.*

(4) La estimarea valorii de piață a tranzacțiilor vor fi utilizate următoarele metode:

- a) metoda comparării prețurilor, în care prețul de vânzare al contribuabilului se compară cu prețurile practicate de alte entități independente de acesta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile;*
- b) metoda cost-plus, în care prețul obișnuit al pieței trebuie determinat ca valoare a costurilor principale mărite cu o rată de profit similară domeniului de activitate al contribuabilului;*
- c) metoda prețului de revânzare, în care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare a produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de comercializare și o rată de profit.*

(5) Dintre metodele prevăzute la alin. (4) se va utiliza cea mai adecvată metodă, de la caz la caz.

(6) Procedurile de aplicare a acestor metode se vor prezenta în instrucțiunile aprobate prin hotărâre a Guvernului, conform prevederilor art. 34.”

- Pentru anul 2004, sunt aplicabile prevederile art. 11 și 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

ART. 11

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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 un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. ”

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 altă persoană, dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...]

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică, dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică; în înțelesul acestei definiții, o asocieră fără personalitate juridică se consideră persoană juridică;”

Începând cu data de 18.11.2004, sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004 care, la art. 11 alin. 1, prevede:

Norme metodologice:

„1. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.”

Prin adresa nr. din 016.05.2006, transmisă de Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspekția Fiscală, înregistrată Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./08.06.2006 și la Activitatea de Control Fiscal Suceava sub nr./09.06.2006, se precizează:

„H.G. nr. 1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, întrucât nu are stipulată data de la care se va aplica, atunci data intrării sale în vigoare este data publicării în Monitorul Oficial al României, respectiv 18 noiembrie 2004. Până la această dată s-au aplicat prevederile Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, organele fiscale au dreptul de a recalcula impozitul pe profit pentru operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitului. Totodată rezultă că, în cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate, valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

Conform acestor prevederi legale, în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabilă în 2003, definește persoanele asociate ca fiind două entități, dacă o terță persoană deține

inclusiv proprietăți ale asociațiilor acelei persoane, direct sau indirect, 20% sau mai mult din valoarea sau din numărul acțiunilor ori al drepturilor de vot din fiecare entitate sau controlează în mod efectiv acele entități.

Începând cu data de 18.11.2004 sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 1840/2004 din care rezultă că nu se efectuează reconsiderarea evidențelor în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, principalii asociați ai S.C.S.R.L. Suceava sunt(37,5%) și mama lui (32,5%), iar asociat unic și administrator al S.C. S.R.L. este

Având în vedere că deține peste 20% din numărul de acțiuni atât la S.C.S.R.L. cât și la S.C. S.R.L., rezultă că cele două societăți sunt persoane juridice asociate conform prevederilor art. 27 alin. 2 lit. c din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit aplicabil în anul 2003.

Conform art. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică.

Având în vedere că este mama lui, rezultă că cei doi sunt persoane fizice afiliate conform prevederilor art. 27 alin (3) lit. a din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit în vigoare în anul 2003, care prevede:

„În mod particular, sunt persoane asociate:

a) persoanele fizice, ascendenții, descendenții, colateralii, soțul sau soția acestora și afinii până la gradul al III-lea inclusiv;”

și ale art. 7 alin. 21 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare începând cu 01.01.2004, care prevede:

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

Totodată, din prevederile menționate, se reține că la stabilirea prețului de piață se are în vedere cea mai adecvată dintre metodele prevăzute de legea fiscală, respectiv metoda comparării prețurilor, metoda cost-plus, metoda prețului de revânzare sau orice altă metodă recunoscută.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au dreptul de a recalcula impozitul pe profit în situația în care operațiunile au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de control nu au analizat valoarea de înregistrare a bunurilor în contabilitate și nu au făcut o analiză care să demonstreze care din metodele de stabilire a prețului de piață este cea mai adecvată.

În același timp, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă tranzacțiile efectuate au avut ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor, ținând cont de documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului.

Conform **art. 63** „Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

Art. 92 din același act normativ prevede:

ART. 92

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale [...]

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale; [...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;”

Totodată, prin Ordonanța Parchetului/2010, se admite plângerea formulată de petentul, dispunându-se scoaterea de sub urmărire penală.

În ordonanța menționată se precizează că *„Este real faptul că din declarațiile martorilor audiați în cauză reieses-a implicat în revânzarea utilajelor, însă acestea nu sunt suficiente pentru a se reține că sumele obținute în urma revânzărilor au profitat societății al cărui director general este, atât timp cât în evidențele contabile ale celor două societăți au fost înregistrate operațiunile de vânzare-cumpărare așa cum acestea au fost realizate, cu privire la preț și la agenții economici care au vândut, respectiv cumpărat.”*

Din cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente speței, rezultă că organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit în sumă delei, motiv pentru care urmează a se desființa Decizia de impunere nr./25.09.2006, **privind suma delei, urmând ca** organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la bază prevederile **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căror:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele

metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7 din Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Majorările de întârziere în sumă delei, aferente impozitului pe profit, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul în sumă delei, reprezentând impozit pe profit, s-a desființat Decizia de impunere nr./14.07.2006, conform principiului de drept **"accessorium sequitur principale"** (accesoriul urmează principalul), **urmează a se desființa decizia de impunere privind accesoriile aferente debitului, în sumă delei.**

2. Referitor la suma delei, reprezentândlei taxa pe valoarea adăugată șiaccesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, se poate pronunța cu privire la reconsiderarea tranzacției și recalcularea taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care organele de control nu au analizat prevederile legale aplicabile tranzacțiilor efectuate de persoanele afiliate pentru întreaga perioadă verificată, dacă operațiunile au avut ca scop diminuarea plății impozitului pe profit și nu au demonstrat care dintre metodele de stabilire a prețului de piață este cea mai adecvată.

În fapt, în luna iulie 2003 și noiembrie 2004, S.C.S.R.L. Suceava a vândut către S.C. S.R.L. Suceava un număr de trei mijloace fixe la valoarea totală delei, iar aceasta din urmă le-a revândut după 1,8,17 zile de la cumpărare către agenți economici din țară la valoarea totală delei.

Organul de control consideră că, în cazul tranzacțiilor dintre S.C.S.R.L. Suceava și S.C. S.R.L. Suceava, valoarea acestora nu reprezintă valoarea de piață, motiv pentru care au procedat la estimarea valorii de piață a tranzacțiilor efectuate de S.C.S.R.L. la suma totală de lei.

Ca urmare a recalculării prețurilor de vânzare în cazul tranzacțiilor efectuate de societate, organele de control au modificat și baza de impunere pentru TVA aferentă facturilor fiscale în cauză, după cum urmează:

Nr.	Număr - dată factură	Valoare	Valoare	Diferență	TVA
-----	----------------------	---------	---------	-----------	-----

crt.	fiscală	calculată de societate	stabilită de organele de control	bază impozabilă	aferent
1	...../14.07.2003	.....	.....	.....	.....
2	...../30.07.2003	.....	.....	.....	.....
	TOTAL	.....	.....	.....	.....
3	...../25.11.2004	.....	.....	.....	.....
	TOTAL	.....	.....	.....	.....

Pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată, respectiv 25.08.2003 pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii iulie 2003 și 27.12.2004 pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii noiembrie 2004, organele de control au calculat accesorii fiscale în sumă totală delei.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- Pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art. 18 alin. 1 lit. a** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, unde se precizează:

ART. 18

„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida 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, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;”

ART. 137

„Baza de impozitare pentru operațiuni 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;”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în cazul livrărilor de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în lunile iulie 2003 și noiembrie 2004, S.C.S.R.L. Suceava a vândut către S.C. S.R.L. un număr de 3 utilaje în valoare totală delei, iar aceasta le-a revândut după 1,8 respectiv 17 zile către diverși agenți economici din țară la valoarea delei, valoarea totală a încasată de S.C.S.R.L. reprezentând doar 4,6% din valoarea încasată de S.C. S.R.L. în urma revânzării utilajelor.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de control au estimat valoarea de piață a tranzacțiilor efectuate de către S.C.S.R.L. după cum urmează:

- pentru tranzacțiile efectuate în luna iulie 2003 valoarea de piață a tranzacțiilor stabilită de către organele de control este delei;

- pentru tranzacțiile efectuate în luna noiembrie 2004 valoarea de piață a tranzacțiilor stabilită de către organele de control este delei.

După cum s-a arătat la punctul 1, în cazul unei tranzacții între persoanele afiliate, organele fiscale pot ajusta suma veniturilor sau a cheltuielilor oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor furnizate în cadrul tranzacției.

Începând cu data de 18.11.2004 sunt aplicabile prevederile H.G. 1840/2004, citate de asemenea, la punctul 1 din prezenta decizie, din care rezultă că nu se efectuează reconsiderarea evidențelor în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate.

De asemenea, la punctul 1 din prezenta decizie, s-a demonstrat că S.C.S.R.L. și S.C. S.R.L. sunt persoane juridice afiliate.

Conform prevederilor art. 27 alin. 4 din Legea nr. 414/2002 și ale art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, citate la punctul 1 din prezenta decizie, la stabilirea prețului de piață se are în vedere cea mai adecvată dintre metodele prevăzute de legea fiscală, respectiv metoda comparării prețurilor, metoda cost plus, metoda prețului de revânzare sau orice altă metodă recunoscută.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de control nu au analizat valoarea de înregistrare a bunurilor în contabilitate și nu au făcut o analiză care să demonstreze care din metodele de stabilire a prețului de piață este cea mai adecvată.

Conform **art. 63** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

Iar conform **art. 92** din același act normativ *„(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale; [...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;”

Totodată, prin Ordonanța Parchetului/2010, se admite plângerea formulată de petentul, dispunându-se scoaterea de sub urmărire penală.

În ordonanța menționată se precizează că „Este real faptul că din declarațiile martorilor audiați în cază reieses-a implicat în revânzarea utilajelor, însă acestea nu sunt suficiente pentru a se reține că sumele obținute în urma revânzărilor au profitat societății al cărui director general este, atât timp cât în evidențele contabile ale celor două societăți au fost înregistrate operațiunile de vânzare-cumpărare așa cum acestea au fost realizate, cu privire la preț și la agenții economici care au vândut, respectiv cumpărat.”

Din cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente speței, rezultă că organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, motiv pentru care urmează a se desființa Decizia de impunere nr./25.09.2006, **privind suma delei, urmând ca** organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la bază prevederile **art. 216 (3) din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 **și ale pct. 12.7** din Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, citate la punctul anterior.

Majorările de întârziere în sumă delei, aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul în sumă delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, s-a desființat Decizia de impunere nr./14.07.2006, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), **urmează a se desființa decizia de impunere privind accesoriile aferente debitului, în sumă delei.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 27 alin. 1 lit. a), alin. 2 și 3 lit. a din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 11 alin. 1 și 2, art. 7 alin. 21 lit. a și art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 11 alin. 1 din H.G. nr. 1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 18 alin. 1 lit. a din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 și ale pct. 12.7 din Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr. din 14.07.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.07.2006, privind **suma delei**, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
-lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei taxa pe valoarea adăugată;
-lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând

ca printr-o altă echipă să se procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.