



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
.X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

Decizia nr. 172 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X.S.R.L. din .X.,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală –
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub
nr. A_SLP 908.222/13.07.2010
și reînregistrată sub **nr. A-SLP 1222/27.06.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./23.06.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1222/27.06.2016 cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de .X. S.R.L. în faliment, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.05.2010 emisă de fosta Direcție Generală a Finanțelor Publice .X., actuală Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

.X.S.R.L. este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., Cod Unic de Înregistrare RO .X., obiect principal de activitate "*Dezvoltare (promovare) imobiliară*": Cod CAEN .X., cu sediul social legal declarat în localitatea .X., Str. .X., Județul .X., reprezentată prin lichidatorul judiciar "*Cabinet Individual de insolvență .X.*" cu sediul social în .X..

Prin Decizia nr..X./27.08.2010, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de .X.S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./21.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit aferent perioadei 01.02.2005-31.12.2009;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;

- .X. lei accesorii aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea.

Soluția adoptată de organele de soluționare a contestației a fost motivată de faptul că organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție Sesizarea penală nr. .X./28.05.2010, completare la Sesizarea penală nr..**X./15.01.2010** întocmită de Garda Financiară – Comisariatul General, precum și Procesul verbal nr..

Prin Sentința penală nr..

Prin Decizia penală nr..

Împotriva Deciziei penale nr..

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 272 alin. (5) și art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să reia soluționarea contestației formulată de .X.S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..

Diferențele de impozite care au fost stabilite de organele de inspecție fiscală au fost consecință următoarelor aspecte:

- reconsiderării prețurilor de transfer pentru acțiunile .X. S.A. cesionate de .X.S.R.L. către .X. din Cipru – societatea “*mamă*” la valoarea de .X. lei/acțiune, ceea ce a condus la stabilirea unui venit suplimentar impozabil de .X. lei;

- cheltuielile înregistrate de societate în anul 2006 în sumă de .X. lei au fost cheltuieli nedeductibile fiscal, motivat de faptul că în acest exercițiu nu au fost înregistrate venituri;
- cheltuielile înregistrate de societate în anul 2007 în sumă de .X. lei au fost cheltuieli nedeductibile fiscal, motivat de faptul că în acest exercițiu nu au fost înregistrate venituri, în plus pentru diferențele de curs valutar în sumă de .X. lei au fost invocate și prevederile art. 23 alin.1, alin. 2 și 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar înregistrate de societate în anul 2008 în sumă de .X. lei au fost cheltuieli nedeductibile fiscal;
- pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul minim de plată în funcție de veniturile anului 2008 stabilite de control;
- organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile obținute din transferul dreptului asupra valorilor și părților sociale suplimentar, în sumă de .X. lei, motivat de faptul că în Contractele de cesiune acțiuni încheiate între societate și persoanele fizice cedente, nu este menționată data deținerii în proprietate a acțiunilor de către cedenți. Societatea nu a prezentat nici un alt document din care să rezulte data dobândirii acțiunilor de către cedenți.

Societatea invocă faptul că Decizia de impunere nr..X./21.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010 sunt netemeinice, nelegale, lipsite de mijloace de probă și lipsite de temei.

1. Referitor la reconsiderarea prețurilor de transfer pentru acțiunile .X. S.A. cesionate de .X.S.R.L. către .X. din Cipru – societatea “*mamă*” la valoarea de .X. lei/acțiune, ceea ce a condus la stabilirea unui venit suplimentar impozabil de .X. lei, contestatoarea susține că:

- activul net al .X. S.A. la data de 31.12.2009 a fost de .X. lei rezultat în principal din reevaluarea unui teren, realizată în luna noiembrie 2007 (valoare reevaluată și înregistrată în contabilitate de .X. lei). Față de această valoare a activului net s-a stabilit valoarea de piață a acțiunilor cesionate la data de 20.12.2008;

- stabilirea veniturilor impozabile s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.11 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- Domnul .X., în calitate de Președinte al Consiliului de administrație al .X. S.A. și în același timp administrator al .X.S.R.L. și reprezentant al firmei .X. din Cipru “*având cunoștință despre valoarea contabilă a acțiunii (.X. lei/acțiune) mult superioară valorii nominale de .X. lei/acțiune a cedat pe seama .X.S.R.L. acțiuni pe care aceasta le deține la prețuri despre care are cunoștință că sunt vădit inferioare valorilor efective în scopul obținerii pentru sine un folos în paguba societății.*”

- organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea Dosarului prețurilor de transfer pentru tranzacția privind cesiunea de acțiuni, dar acesta nu a fost prezentat la termenele acordate;
 - de asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat că în relația dintre cele două societăți afiliate evidențele nu reflectă profiturile reale impozabile care provin din România, prin urmare au estimat valoarea de piață a tranzacției stabilind că metoda *“care poate fi folosită pentru cazul în speță este metoda împărțirii profiturilor prezentată la pct.30 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal”*;
 - în perioada decembrie 2006-iulie 2008, .X.S.R.L. a cumpărat un număr de 229.871 acțiuni de la diferite persoane fizice achitând pentru acestea suma totală de .X. lei, rezultând un preț mediu pe acțiune de .X. lei/acțiune. Se precizează totodată că în luna decembrie 2007 când a fost majorat capitalul social, au fost cumpărate acțiuni la prețul de .X. lei/ acțiune, iar ultimele acțiuni au fost achiziționate în luna iulie 2008 la prețul de .X. lei/acțiune;
 - toate acțiunile .X. S.A. dobândite de .X.S.R.L. au avut ca sursă de finanțare exclusiv împrumuturi acordate de firma “mamă” .X. din Cipru în baza unor contracte de împrumut cu dobânda de 12% în Euro, în timp ce dobânzile practice de bănci în aceeași perioadă erau cuprinse între 7% și 9%. Prin modul de acordare a împrumuturilor se concluzionează că firma mamă nu a acordat acest împrumut cu scopul clar de a fi rambursat, ci conform prevederilor art.38 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, activitatea respectivă nu respectă principiile pieței libere, ci poate fi încadrată ca o tranzacție între părți afiliate care presupune: *“încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor”, “rezultă că și prin modul de acordare a împrumuturilor, dobânzile practice și clauzele de restituire s-a urmărit în final transferul profiturilor din România către firma din Cipru.”*
- 2.** Referitor la cheltuielile înregistrate în anul 2006 în sumă de .X. lei, acestea au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, pe motivul că în 2006 nu au fost înregistrate venituri, societatea susținând că organele fiscale nu au demonstrat că aceste cheltuieli au fost realizate în alt scop decât pentru realizarea de venituri.
- 3.** Referitor la cheltuielile înregistrate de societate în anul 2007, în sumă totală de .X. lei, acestea au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, pe motivul că în 2007 nu au fost înregistrate venituri. În plus, pentru diferențele de curs valutar în sumă de .X. lei au fost invocate și prevederile art.23 alin.1, alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susținând că această sumă a fost stabilită cu rea credință drept cheltuială nedeductibilă.

4. Referitor la cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar înregistrate de societate în anul 2008, în sumă totală de .X. lei, acestea au fost încadrate ca nedeductibile fiscal, invocându-se de organele de inspecție fiscală prevederile art.23 alin.1,2,3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susținând că această sumă a fost stabilită cu rea credință drept cheltuială nedeductibilă întrucât organele fiscale nu au ținut seama că veniturile au fost repuse și au condus astfel la modificarea rezultatului exercițiului și implicit a capitalului propriu, organele de inspecție ignorând efectul modificării capitalurilor proprii ce trebuiau luate în calcul la stabilirea gradului de îndatorare recalculat.

5. Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul minim de plată în funcție de veniturile anului 2008 stabilite la control și au stabilit faptul că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate în anul 2009 este nedeductibilă fiscal întrucât în 2008 nu au fost înregistrate venituri, societatea susținând că această sumă a fost stabilită cu rea credință drept cheltuială nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală, întrucât aceștia au ignorat prevederile legale, deși erau citate și nu au demonstrat faptul că aceste cheltuieli au fost realizate în alt scop decât pentru realizarea de venituri.

6. Organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile obținute din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor și părților sociale, suplimentar, în sumă de .X. lei, motivat de faptul că: *"în Contractele de cesiune acțiuni(anexate la Notele de constatare ale Gărzii Financiare), încheiate între societate și persoanele fizice cedente, nu este menționată data deținerii în proprietate a acțiunilor de către cedenți. Societatea nu a prezentat nici un alt document din care să rezulte data dobândirii acțiunilor de către cedenți"*.

Societatea consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea controlului fiscal în urma căruia au fost întocmite Decizia de impunere nr..X./21.05.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010 atacate.

De asemenea, societatea consideră că nu a existat din partea societății un refuz de prezentare a dosarului prețurilor de transfer. În condițiile în care stabilirea prin estimare a prețului de transfer al acțiunilor este admisă numai în cazul refuzului de prezentare, iar în situația de față nu a existat refuz din partea societății contestatoare.

Nerespectarea termenelor stabilite de depunere a dosarului prețurilor de transfer s-a datorat schimbărilor intervenite în administrarea societății și nu unei atitudini culpabile a administratorilor succesivi, și tocmai datorită acestor modificări în conducerea societății termenele stabilite nu au putut fi respectate.

Societatea consideră că în mod nelegal au procedat la recalcularea prețului de vânzare a acțiunilor și au stabilit acest preț prin estimare în baza Ordinului nr.222/2008 al Președintelui A.N.A.F. devreme ce nu există din punct de vedere juridic o operațiune de cesiune-vânzare de acțiuni care să

dea posibilitatea organelor fiscale de a stabili un venit impozabil suplimentar cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar. De vreme ce impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit ca urmare a calificării nelegale a actului de luare în posesie și adjudecare ca și cesiune, pe cale de consecință debitele stabilite suplimentar și accesoriile aferente sunt nelegale.

Față de aceste motive, societatea solicită desființarea Deciziei de impunere nr..X./21.05.2010 și a Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./21.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.05.2010, s-au stabilit obligații fiscale suplimentare datorate bugetului de stat de către .X.S.R.L. în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit aferent perioadei 01.02.2005-31.12.2009;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

A. Referitor la impozitul pe profit :

La data de 31.12.2006, organele de inspecție fiscală au constatat că .X.S.R.L. nu a înregistrat venituri, dar a înregistrat cheltuielile financiare în sumă de .X. lei și cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de .X. lei, motiv pentru care au stabilit aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal, conform art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a realizat venituri, dar a înregistrat cheltuieli financiare în sumă de .X. lei, cheltuieli cu prestările de serviciu în sumă de .X. lei, cheltuieli cu alte impozite în contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*" în sumă de .X. lei și cheltuieli din diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei. Având în vedere că nu au fost înregistrate venituri în anul fiscal 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli conform art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar aferente împrumutului acordat de firma .X. persoană juridică de naționalitate cipriotă (afiliată) nu se încadrează în limita cheltuielilor de această natură (gradul de îndatorare al societății fiind peste 3) prevăzută la art.23 alin.1) alin.2) și alin.3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

La sfârșitul anului 2008 în urma verificărilor efectuate s-au constatat următoarele :

1. suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumutului acordat de firma .X. – persoana juridică de naționalitate cipriotă, ca fiind cheltuieli nedeductibile deoarece nu se încadrează în limita cheltuielilor de această natură (gradul de îndatorare al societății fiind peste trei) prevăzută la art.23 alin.1), alin.2) și alin.3) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

2. la data de 20.10.2008 acțiunile deținute de .X.S.R.L. la .X. S.A. (1.111.740 acțiuni) au trecut în proprietatea firmei .X. din Cipru – societate afiliată. Toate documentele de trecere în proprietate, respectiv, Contractul de garanție mobilă și Actul de luare în posesie și adjudecare, au fost semnate din partea ambelor părți, de .X. care la aceea dată îndeplinea calitatea de administrator la .X.S.R.L., reprezentant la .X. din Cipru și acționar (88,89%) și președinte al Consiliului de Administrație la .X. S.A, societățile menționate în tranzacție, reprezentând persoane afiliate, conform art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cumodificările și completările ulterioare.

Din analiza Notelor de constatare ale Gărzii Financiare Comisariatul General încheiate la data de 03.12.2009 și 23.11.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că în bilanțului contabil al .X. S.A. .X. aferent anului 2008, activul net al societății era de .X. lei în care sunt cuprinse imobilizări corporale cu o valoare de .X. lei.

Conform pct.4 din Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a acționarilor .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că s-a aprobat reevaluarea terenului la o valoare de .X. lei și conform Registrului Acționarilor, capitalul social al .X. S.A. era compus din 1.213.890 acțiuni, rezultând o valoare contabilă pe acțiune de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că la data cesiunii, .X. în calitatea sa de președinte al Consiliului de Administrație la .X. S.A. avea cunoștințe de valoarea contabilă a acțiunii de .X. lei/acțiune, mult superioare valorii nominale de .X. lei/acțiune, la care au fost cedate.

Având în vedere, că .X. este persoana afiliată cu .X.S.R.L., organele de inspecție fiscală au solicitat dosarul prețurilor de transfer prin adresa nr..X./02.03.2010 acordându-se un termen de 2 luni.

Prin adresa nr..X./04.05.2010, organele de inspecție fiscală au acordat un nou termen de prezentare al dosarului prețului de transfer până la data de 18.05.2010 ca urmare a solicitării administratorului judiciar al .X.S.R.L. - .X. Ipurl cu adresa nr..X./04.04.2010.

Întrucât societatea nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea evidențelor privind prețul acțiunilor cesionate, având în vedere relația specială dintre .X.S.R.L. și .X. .

Astfel, în funcție de circumstanțele cazului în speță, organele de inspecție fiscală au ales ca metoda de estimare a valorii de piață a acțiunilor, metoda împărțirii profitului prevăzut la pct.30 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La reconsiderarea profiturilor la stabilirea prețului pe acțiune, organele de inspecție fiscală au ținut cont de cercetările efectuate de Garda Financiară Comisariatul General privitoare la evaluarea patrimoniului .X. S.A. anterioare datei vânzării acțiunilor, care cuprinde și reevaluare terenului, aflat în patrimoniul societății la valoarea de piață, rezultatele raportului de evaluare fiind înregistrate atât în Bilanțul contabil încheiat pentru anul 2007 cât și în cel încheiat pentru anul 2008.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data cedării acțiunilor către .X., .X.S.R.L. împrumutase de la acesta suma totală de .X. lei și .X. euro, în baza unor Contracte de împrumut cu dobânda de 12% în euro, în timp ce dobânzile practice de bănci în aceea perioadă, erau cuprinse între 7% - 9%.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. din Cipru a acordat împrumuturile cu scopul de a intra în final în posesia acțiunilor pe care .X.S.R.L. le-a cumpărat de la .X. S.A. la diverse prețuri, aceasta nedeșășurând niciun fel de activitate în România, în perioada verificată.

Prin valoarea mare a împrumuturilor acordate de firma afiliată, și prin faptul că .X.S.R.L. nu dispunea de mijloace proprii pentru restituirea acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că la data cesiunii .X.S.R.L. era controlată de către .X. care a impus prețuri de cesiune a acțiunilor mult inferioare sub prețul de achiziție al acestora, aspect ce se încadrează în prevederile pct.38 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că transferul acțiunilor către firma din Cipru, s-a efectuat cu încălcarea art.8 din Statutul .X. S.A., întrucât nu s-a făcut dovada acordării dreptului de prezumțiune celorlalți acționari ai societății la cumpărarea acestora.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit suma totală de **.X. lei** (1.111.740 acțiuni* .X./lei/acțiune), reprezentând venituri din cesiunea titlurilor de participare a **.X.S.R.L.** la societatea .X. S.A., către asociatul unic firma .X., persoană juridică de naționalitate cipriotă, ca fiind venituri impozabile în conformitate cu art.11 alin.1) și alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit la 31.12.2008 un profit impozabil în sumă de .X. lei calculat astfel: .X. lei (venituri impozabile) – .X. lei (diferența cheltuieli deductibile) + .X. lei (cheltuieli nedeductibile) – .X. lei (pierdere fiscală înregistrată de societate) rezultând un **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.**

Pentru nevirarea în termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au calculat **majorări de întârziere în sumă de .X. lei**, până la data de 02.03.2010, data începerii procedurii de insolvență.

Organele de inspecție fiscală au constatat conform datele din bilanța de verificare de la data de 31.12.2009 că societatea a înregistrat pierdere fiscală în sumă de .X. lei și impozit minim în sumă de .X. lei.

În urma reconsiderării din timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de societate în cursul anului 2008 au crescut de la .X. lei la suma de .X. lei, bază ce trebuie avută în vedere la stabilirea impozitului minim de achitat pentru anul 2009, în conformitate cu prevederile art.18 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede pentru venituri ale anului precedent cuprinse între .X. lei - .X. lei un impozit minim pentru anul 2009 de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de .X. lei, mai mult cu suma de .X. lei decât suma declarată de societate.

Pentru nevirarea în termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei (până la data de 02.03.2010 data începerii procedurii de insolvență).

Urmare a acestor deficiențe constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei și au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei în conformitate cu art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

B. Referitor la impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare:

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea a cumpărat acțiuni la .X. S.A. .X. de la persoane fizice. La data încheierii Contractelor de cesiune de acțiuni, documente în baza cărora acțiunile au fost dobândite, societatea avea obligația reținerii, declarării și virării impozitului pe veniturile obținute din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor și părților sociale asupra câștigului net realizat din transferul titlurilor de valoare dobândite.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X.S.R.L. a cumpărat, în perioada 2006-2008, de la persoane fizice un număr de .X. acțiuni cu o valoare de cumpărare de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat impozitul datorat de societate prin reținere la sursă cu o cotă de 16% pentru întreg câștigul net rezultând un impozit total de .X. lei. Pentru acțiunile cumpărate de la cedentii menționați, societatea a calculat, declarat și virat conform fișei

sintetice totale un impozit în sumă de .X. lei, rezultând astfel o diferență de impozit de .X. lei.

Pentru nevirarea impozitului stabilit suplimentar, în conformitate cu art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat **accesorii în sumă de .X. lei** până la data de 02.03.2010, data deschiderii procedurii de insolvență.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul minim în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei stabilite suplimentar pentru anul 2009, cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu aduce nicio motivație în susținerea propriei cauze.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2009 societatea a înregistrat pierdere fiscală și a declarat un impozit minim în sumă de .X. lei calculat conform art.18 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere ca urmare inspecției fiscale au fost reconsiderate veniturile realizate de societate în cursul anului 2008, bază ce trebuie avută în vedere la stabilirea impozitului minim achitat pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit minimal pentru anul 2009 de .X. lei.

În conformitate cu prevederile art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit în sumă de .X. lei, mai mult cu .X. lei decât suma declarată de societate.

Pentru nevirarea în termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, deși societatea contestă cuantumul total al impozitului pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere, prin contestație nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeieri de drept în susținerea propriei cauze pentru impozitul minim în sumă de **.X. lei**.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) *dovezile pe care se întemeiază* ”;

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Se reține că .X.S.R.L. deși contestă întregul quantum al obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ atacat, nu înțelege să aduca argumente și să invoce temeuri de drept pentru impozitul minim în sumă de **.X. lei.**

Astfel, întrucât .X.S.R.L. nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul minim în sumă de **.X. lei.**

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei**, având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația pentru debitul principal, având în vedere principiul de drept conform căruia *accesoriul urmează principalul*, precum și pentru faptul că prin contestație nu sunt aduse argumente privind modul de calcul al acestora, se va respinge contestația ca nemotivată contestația și pentru suma de **.X. lei**

2. Referitor la cheltuielile în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2006,
- cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2007,
- cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2009,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate în perioada 2006-2007 și respectiv în anul 2009 sunt deductibile fiscal în condițiile în care în această perioadă societatea nu a înregistrat venituri.

În fapt, în anul 2006 .X.S.R.L. a înregistrat ca și deductibile fiscal cheltuielile financiare în sumă de .X. lei și cheltuieli cu prestări servicii în sumă de .X. lei.

În anul 2007, societatea a înregistrat suma de .X. lei reprezentând cheltuieli financiare în sumă de .X. lei, cheltuieli cu prestările de servicii în sumă de .X. lei, cheltuieli cu alte impozite din contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe și varsaminte asimilate*" în sumă de .X. și cheltuieli din diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei.

În anul 2009, .X.S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în sumă de .X. lei.

Având în vedere că nu au fost înregistrate venituri în anii fiscali 2006 – 2007 și 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli conform art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că :**

“(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 (...).”

coroborate cu **pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :**

“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”.

Față de aceste prevederi legale, 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.

Totodată, potrivit prevederilor **art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“(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”.

Coroborate cu **pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind 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 citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010, așa cum s-a reținut la situația de fapt, .X.S.R.L. în perioada 2006 – 2007 și respectiv în anul 2009 a înregistrat ca și deductibile fiscal cheltuieli financiare, cheltuieli cu prestări de servicii, cheltuieli cu taxe și impozite și cheltuieli cu diferențe de curs valutar în condițiile în care nu a realizat venituri în această perioadă.

Se reține că, potrivit actelor normative fiscale mai sus prezentate, cheltuielile înregistrate în contabilitate sunt deductibile din punct de vedere a legii fiscale numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Organul de soluționare reține că, deși .X.S.R.L. susține prin contestație că organele de inspecție fiscală *“nu au demonstrat faptul că aceste cheltuieli au fost realizate în alt scop decât pentru realizarea de venituri”* nu a prezentat argumente și nici documente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată.

Referitor la argumentul societății conform căruia *organele de inspecție fiscală cu rea credință au stabilit ca nedeductibile aceste cheltuieli, organele de inspecție fiscală nedemonstrând faptul că aceste cheltuieli au fost realizate în alt scop decât pentru realizarea de venituri*, **acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei**, întrucât pe de o parte potrivit unui consacrat principiu de drept buna credință se prezumă, iar reaua credință trebuie demonstrată, iar contestatoarea nu demonstrează reaua credință a organelor de inspecție fiscală, iar pe de altă parte societatea în

perioada la care facem referire nu a înregistrat venituri, fapt pentru care în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile înregistrate de societate ca și cheltuieli nedeductibile.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.S.R.L. pentru acest capăt de cerere.**

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit aferent perioadei 01.02.2005-31.12.2008;

.X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se mai poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care instanța penală s-a pronunțat definitiv cu privire la cuantumul impozitului pe profit datorat de societate, iar hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 20.10.2008 acțiunile deținute de .X.S.R.L. la .X. S.A. (1.111.740 acțiuni) au trecut în proprietatea firmei .X. din Cipru – societate afiliată. Toate documentele de trecere în proprietate, respectiv, Contractul de garanție mobilă și Actul de luare în posesie și adjudecare, au fost semnate din partea ambelor părți, de .X. care la aceea dată îndeplinea calitatea de administrator la .X.S.R.L., reprezentant la .X. din Cipru și acționar (88,89%) și președinte al Consiliului de Administrație la .X. S.A, societățile menționate în tranzacție, reprezentând persoane afiliate, conform art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza Notelor de constatare ale Gărzii Financiare Comisariatul General încheiate la data de 03.12.2009 și 23.11.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că în bilanțului contabil al .X. S.A. .X. aferent anului 2008, activul net al societății era de .X. lei în care sunt cuprinse imobilizări corporale cu o valoare de .X. lei.

Conform pct.4 din Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a acționarilor .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că s-a aprobat reevaluarea terenului la o valoare de .X. lei și conform Registrului Acționarilor, capitalul social al .X. S.A. era compus din 1.213.890 acțiuni, rezultând o valoare contabilă pe acțiune de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că la data cesiunii, .X. în calitatea sa de președinte al Consiliului de Administrație la .X.

S.A. avea cunoștințe de valoarea contabilă a acțiunii de .X. lei/acțiune, mult superioare valorii nominale de .X. lei/acțiune, la care au fost cedate.

Având în vedere, că .X. este persoana afiliată cu .X.S.R.L., organele de inspecție fiscală au solicitat dosarul prețurilor de transfer prin adresa nr..X./02.03.2010 acordându-se un termen de 2 luni.

Prin adresa nr..X./04.05.2010, organele de inspecție fiscală au acordat un nou termen de prezentare al dosarului prețului de transfer până la data de 18.05.2010 ca urmare a solicitării administrativului judiciar al .X.S.R.L. - .X. Ipurl cu adresa nr..X./04.04.2010.

Întrucât societatea nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea evidențelor privind prețul acțiunilor cesionate, având în vedere relația specială dintre .X.S.R.L. și .X. .

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data cedării acțiunilor către .X., .X.S.R.L. împrumutase de la acesta suma totală de .X. lei și .X. euro, în baza unor Contracte de împrumut cu dobânda de 12% în euro, în timp ce dobânzile practice de bănci în aceea perioadă, erau cuprinse între 7% - 9%.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. din Cipru a acordat împrumuturile cu scopul de a intra în final în posesia acțiunilor pe care .X.S.R.L. le-a cumpărat de la .X. S.A. la diverse prețuri, aceasta nedeșfășurând niciun fel de activitate în România, în perioada verificată.

Prin valoarea mare a împrumuturilor acordate de firma afiliată, și prin faptul că .X.S.R.L. nu dispunea de mijloace proprii pentru restituirea acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că la data cesiunii .X.S.R.L. era controlată de către .X. care a impus prețuri de cesiune a acțiunilor mult inferioare sub prețul de achiziție al acestora, aspect ce se încadrează în prevederile pct.38 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat că transferul acțiunilor către firma din Cipru, s-a efectuat cu încălcarea art.8 din Statutul .X. S.A., întrucât nu s-a făcut dovada acordării dreptului de prezumțiune celorlalți acționari ai societății la cumpărarea acestora.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit suma totală de **.X. lei** (1.111.740 acțiuni* .X./lei/acțiune), reprezentând venituri din cesiunea titlurilor de participare a **.X.S.R.L.** la societatea .X. S.A., către asociatul unic firma .X., persoană juridică de naționalitate cipriotă, ca fiind venituri impozabile în conformitate cu art.11 alin.1) și alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumutului acordat de firma .X. – persoana juridică de naționalitate cipriotă, ca fiind cheltuieli nedeductibile deoarece nu se încadrează în limita

cheltuielilor de această natură (gradul de îndatorare al societății fiind peste trei) prevăzută la art.23 alin.1), alin.2) și alin.3) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit la 31.12.2008 un profit impozabil în sumă de .X. lei calculat astfel: .X. lei (venituri impozabile) – .X. lei (diferența cheltuieli deductibile) + .X. lei (cheltuieli nedeductibile) – .X. lei (pierdere fiscală înregistrată de societate) rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru nevirarea în termen a impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, până la data de 02.03.2010, data începerii procedurii de insolvență.

În drept, potrivit prevederilor art. 277 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Potrivit prevederilor legale invocate reiese că în situația în care pe rolul instanței penale a existat un dosar penal, hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că inspecția fiscală generală materializată prin emiterea Deciziei de impunere nr. .X./21.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală a fost inițiată în baza adresei nr. .X./21.01.2010 înaintată de Garda Financiară – Comisariatul General către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală prin care transmite actele de control încheiate ca urmare a verificărilor efectuate la S.C. .X.SRL.

Prin aceeași adresă, Garda Financiară – Comisariatul General menționează faptul că “ a sesizat Direcția Națională Anticorupție cu adresa nr. .X./15.01.2010 în vederea continuării cercetărilor...”.

De asemenea, cu sesizarea penală nr..X./28.05.2010, aflată în copie la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție, completare la sesizarea nr..X./15.01.2010 întocmită de Garda Financiară – Comisariatul General, precum și Procesul verbal nr..X./21.05.2010, prin care solicită continuarea cercetărilor în vederea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de sustragere în întregime sau în parte de la plata obligațiilor fiscale, în scopul obținerii de venituri, prin nedeclararea veniturilor impozabile, omisiunea, în tot sau în parte a evidențierii, în acte contabile sau în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate în scopul de a nu plăti ori a diminua impozitul, taxa sau

contribuția, faptă prevăzută de art.9 alin. (1) lit. b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, s-a solicitat continuarea cercetărilor în vederea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor de reținere și nevărsare, cu intenție, în cel mult 30 de zile de la scadență, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă, faptă prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin rechizitoriul întocmit în data de 14.05.2013 în dosarul cu nr. .X. al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție – Secția de combatere a infracțiunilor conexe infracțiunilor de corupție, s-a dispus punerea în mișcare a acțiunii penale și trimiterea în judecată a inculpaților .X., S.C. .X.S.R.L. și .X. Ltd.

Cauza a fost înregistrată pe rolul Tribunalului .X. – Secția a II-a Penală în data de 15.05.2013, sub nr. .X..

În privința infracțiunii de evaziune fiscală, Tribunalul, în urma analizei materialului probator administrat în cauză, a reținut în sarcina celor trei inculpați faptul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală în formele de participație reținute în actul de sesizare a instanței, față de faptul că, evidențiindu-se în contabilitatea .X. S.R.L. venituri inferioare celor realizate în urma încheierii actului de adjudecare și luare în posesie încheiat între persoanele afiliate .X.S.R.L. și .X., au prejudiciat bugetul de stat cu suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, respectiv, au ajutat la prejudicierea bugetului de stat cu această sumă, prin reducerea bazei de impozitare pentru calcularea impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

„Prejudicierea bugetului de stat este consecința transferului celor 1.111.740 acțiuni .X. S.A. de la .X. S.R.L. la .X. la un preț pe acțiune egal cu valoarea nominală, de .X. lei, mult inferioară valorii de piață, de .X. lei (valoare care s-a reținut cu argumente corecte de către specialistii D.N.A.), la care se adaugă înregistrarea eronată în contabilitate a unei sume de .X. lei în contul contabil 666, „Cheltuieli privind dobânzile”, în loc de .X. lei, așa cum era corect.

Cu privire la acest din urmă aspect, Tribunalul a avut în vedere faptul că, inițial, prin cele 11 contracte de împrumut încheiate între .X. în calitate de împrumutător și .X. S.R.L., nu a fost stipulată o dobândă pe care societatea împrumutată ar datora-o.

Astfel de clauze au fost introduse prin actele adiționale încheiate pentru fiecare din aceste contracte, stipulându-se o dobândă de 12% în aceste condiții, apare ca fiind incorectă modalitatea în care, potrivit celor constatate de specialiștii D.N.A., s-a procedat, în sensul că dobânzile au fost calculate nu de la momentul la care obligația de a le plăti și dreptul corelativ de a le percepe au luat naștere, și anume, de la momentul încheierii actelor adiționale, ci de la un moment anterior, acela al încheierii contractelor de împrumut. Calculate de la momentul încheierii actelor adiționale la contractele

de împrumut, dobânzile se ridică la suma totală de .X. lei, nu .X. lei, cum, din eroare s-a prevăzut în luna decembrie 2008 în contul contabil 666 „Cheltuieli privind dobânzile” de către .X. S.R.L.

Tribunalul a reținut că la sfârșitul anului 2008 când s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra celor 1.111.740 acțiuni .X. S.A. de la .X. S.R.L. la .X., aceste din urmă societăți comerciale erau persoane juridice afiliate, în accepțiunea art.7 alin.1) pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003. Astfel, potrivit acestui text de lege „o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Or, în cazul de față, .X. era deținătoarea tuturor părților sociale ale .X. S.R.L., fiind, în consecință, asociatul unic al acestei societăți comerciale.

Potrivit dispozițiilor legislației fiscale și tranzacțiile dintre persoane afiliate trebuie să se desfășoare conform principiului pieței libere, în caz contrar putând fi recalificate de către organele fiscale, dacă acestea apreciază că acestea nu reflectă conținutul economic corect al tranzacției.

Astfel, art.11 din Codul fiscal, după ce stabilește la alineatul 1) regula generală conform căreia *“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”*, la alineatul 2) prevede dispoziții specifice tranzacțiilor între persoanele afiliate.

Astfel, se stipulează că *„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 pretului de revanzare, prin care pretul de piață se stabilește pe baza pretului de revanzare al bunului sau serviciului vandut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marja de profit;

d) orice alta metoda recunoscuta in liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare și Dezvoltare Economica".

Potrivit articolului 79 alin.2) din O.G. nr.92/2003 (Codul de procedură fiscală), contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane juridice afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer, în vederea stabilirii prețurilor de transfer, în cauza de față, în baza solicitării Gărzii Financiare - Comisariatul General cu nr..X./25.01.2010, reprezentanții Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – A.N.A.F. au efectuat în perioadele 16.02.2010 - 01.03.2010 și 18.05.2010 - 21.05.2010, la .X. S.R.L., inspecția fiscală generală, având ca obiective verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și cantabile.

Constatările rezultate în urma efectuării verificărilor activității societății din perioada de la data înființării societății și până la 31.12.2009, conform obiectivelor menționate anterior, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010. Printre altele, s-a reținut și faptul că, potrivit bilanțului contabil aferent anului 2008 aparținând .X. S.A., activul net era în valoare de .X. lei, iar conform Registrului Acționarilor, capitalul social al .X. S.A. era compus din 1.213.890 acțiuni, rezultând o valoare contabilă per acțiune de .X. lei.

Echipele de inspecție au concluzionat, pe baza celor transmise de Comisariatul General, având în vedere calitățile invinuitului .X. la cele trei entități (.X. și .X.) și valoarea acțiunilor cedate, ca „.X. a cedat pe seama .X.S.R.L acțiuni pe care aceasta le deține la prețul despre care are cunoștință că sunt vădit inferioare valorilor efective în scopul obținerii pentru sine un folos în pagubă societății.”

Față de faptul că inculpata .X. este persoana afiliată cu inculpata .X. S.R.L. în baza art.79 alin.2 din O.G. nr.92/2003 Cod de procedură fiscală, echipa de control a solicitat întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

Din cauza neprezentării de către contribuabil a acestui dosar, organul de control a procedat în conformitate cu prevederile art.3 alin.2) și 3) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, la estimarea prețurilor de transfer.

Astfel, potrivit articolului 3 al acestui act normativ, *“Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate”*, organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, *“vor estima cuantumul prețurilor de transfer”*, iar aceasta estimare *„va fi efectuată prin procedura prezentată în anexa nr.3”*.

În vederea calculării obligațiilor fiscale datorate de inculpata .X.S.R.L., organele de Inspecție fiscală au considerat că, în relația între aceasta (afiata română) și inculpata .X. LTD (afiata străină), evidențele nu reflectă profiturile reale impozabile care provin din România.

S-a apreciat că prețul la care ar fi trebuit să se facă transferul acțiunilor ar fi trebuit să fie de .X. lei/acțiune, preț stabilit prin împartirea valorii reale a patrimoniului .X. S.A., stabilite în urma reevaluării imobilului din .X., str. Tăbăcăriei, la numărul de acțiuni (prin Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor .X. S.A. din 11.12.2007, aflată la filele 11-13 vol. II d.u.p. a fost aprobată reevaluarea terenului aflat în patrimoniul societății la valoarea de piață stabilită la data întocmirii raportului de reevaluare, dispunându-se înregistrarea în contabilitate a terenului cu valoarea de .X. lei; raportul de evaluare a terenului, aflat la filele 20-31 vol. II d.u.p., este datat noiembrie 2007, iar data de referință menționată în cuprinsul raportului este 13.11.2007, potrivit raportului, echivalentul în euro al valorii de piață de .X. lei este de .X. euro).

După întocmirea Raportului de inspecție fiscală, inculpata .X.S.R.L. a depus la organele fiscale, la data de 25.06.2010, dosarul prețurilor de transfer întocmit de .X. S.R.L., împreună cu contestația împotriva Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010 (vol. 71 filele 104-149), în dosarul prețurilor de transfer întocmit de .X. S.R.L. se concluzionează faptul că *„prețul/acțiune .X. S.A. plătit de societatea Teamset ar trebui să fie cât mai apropiat de această valoare (.X. lei n.n.), dar în nici un caz să nu aibă valoarea de .X. lei/acțiune atât cât a fost stabilită de autoritatea fiscală”*.

Prin rezoluția nr..X. din data de 28.05.2012, s-a dispus întocmirea de către specialiștii din cadrul Direcției Naționale Anticorupție a unui raport de constatare, având și obiectivul *“verificarea dosarului prețurilor de transfer întocmit de .X. S.R.L., pentru a se stabili dacă acesta este întocmit conform legislației în vigoare și dacă prețurile de transfer, stabilite cu ocazia întocmirii dosarului, aferente tranzacțiilor efectuate de persoanele afiliate: .X.S.R.L., .X. Ltd, .X. S.A., corespund prețurilor de piață, aferente unor tranzacții efectuate între persoane independente”*.

Instanța de fond a precizat ca fiind corecte considerațiile din raportul de constatare întocmit de specialiștii D.N.A. referitoare la erorile strecurate în „Dosarul prețurilor de transfer” întocmit de către .X. S.R.L.

Astfel, se reține în conținutul acestui raport că, potrivit legislației interne, determinarea prețului de piață are la bază comparația dintre prețul tranzacției analizate și prețurile practicate de către alte entități independente de acestea, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe comparabile. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la compararea internă a prețurilor (compararea prețurilor stabilite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente), sau compararea externă a prețurilor (compararea cu prețuri convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile).

Specialiștii au avut în vedere faptul că .X. S.R.L. a recurs, pentru determinarea prețurilor de transfer, la metoda comparării externe a prețurilor. Instanța a reținut ca fiind corectă concluzia specialiștilor D.N.A. potrivit căreia ceea ce a determinat .X. S.R.L. este nu valoarea de piață, ci valoarea patrimonială medie a unei acțiuni aferente unor societăți care funcționează pe piața închirierilor și subînchirierilor de clădiri și terenuri.

Față de faptul că societățile comerciale selectate (.X. PLC și .X. Company, ambele din Marea Britanie) în analiza efectuată erau listate la o bursă de valori, dacă se aprecia că aceste societăți erau independente, iar tranzacțiile acestora erau comparabile, s-ar fi impus identificarea unor tranzacții efectuate pe bursă de către acestea.

Argumentele prezentate de specialiștii D.N.A. atât cu ocazia formulării de critici față de Raportul de Inspecție fiscală nr..X./21.05.2010 întocmit de D.G.F.P. .X., cât și cu ocazia susținerii propriului punct de vedere sunt acceptate de către instanță, având în vedere fundamentarea pe dispozițiile legale incidente și corecta reținere a situației de fapt.

Astfel, neprocedând, în conformitate cu Anexa 3 la Ordinul nr.222/2008 pe care, totuși invocă, prin aceea că nu a identificat 3 exemple de tranzacții similare cu cea desfășurată de cele două societăți din cauză, și ulterior identificării acestor tranzacții, nu a calculat valoarea mediei aritmetice a quantumurilor tranzacțiilor similare identificate, organul de control a ignorat respectivul act normativ.

Specialiștii au avut în vedere pentru determinarea prețurilor de transfer, metoda comparării interne a prețurilor, prevăzută de legislația românească (art.11 din Codul fiscal) ceea ce a presupus compararea prețurilor convenite între persoanele afiliate, cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile.

Astfel, au fost avute în vedere, ca și termene de comparație, prețurile practicate la vânzarea, în perioada decembrie 2006-august 2008, de acționarii ale .X. S.A., de către persoane fizice către .X. S.R.L., dar s-a procedat și la o ajustarea rezultatului obținut, pentru a elimina efectele substanțiale induse de schimbarea strategiei de afaceri la .X. S.A. în perioada

2006 și 2008 (faptul că la data de 31.07.2007 .X. S.A. a încetat să mai producă în sistem John, producția fiind sistată, în continuare, după extinderea obiectului de activitate prin Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor .X. S.A. din 21. 06.2007, printre altele, și cu cod.ul CAEN .X., obținându-se venituri din închirierea spațiilor de producție), pentru a reflecta condițiile de piață diferite în care S.C. .X. S.A. și-a desfășurat activitatea în perioada 2006-2008.

Pentru a stabili cuantumul prejudiciului cauzat bugetului de stat, specialistii au avut în vedere veniturile mai mari pe care .X. ar fi trebuit să le înregistreze în condițiile în care prețul de tranzacționare ar fi corespuns prețului pieței, cuantumul mult redus al cheltuielilor cu dobânzile (.X. lei în loc de .X. lei, așa cum s-a argumentat anterior), cu consecințe asupra gradului de îndatorare (de 1,051) care coboară sub valoarea de 3, nemaifiind aplicabile prevederile legale invocate de organul de control cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și diferențelor de curs valutar aferente împrumuturilor acordate de .X..

Se ajunge în acest fel la un profit impozabil în data de 31.12.2008 în cuantum de .X. lei, impozitul pe profit aferent acestuia, și care constituie prejudiciu, fiind de .X. (.X. lei x 16%).

În ceea ce privește acțiunea civilă formulată de Statul Român reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, la filele 33-35 vol. I dosar nr..X. se regăsește precizarea acțiunii civile exercitate de aceasta, suma solicitată fiind în cuantum de .X. lei, la care să se adauge accesorii fiscale aferente debitului principal, calculate până la data stingerii datoriei.

A constatat că Statul Român și-a formulat pretențiile pe baza concluziilor Raportului de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010, care a reținut sume datorate nu doar cu titlu de impozit pe profit, ci și cu titlu de TVA, impozit pe veniturile obținute din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor și părților sociale.

Instanța, însă, nu poate avea în vedere, la soluționarea laturii civile, decât prejudiciul probat a se fi produs prin comiterea infracțiunii cu care instanța a fost sesizată.

Or, trimiterea în judecată a celor trei inculpați s-a dispus pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală doar sub aspectul neplății unei sume cu titlu de impozit pe profit, instanța neputând depăși limitele investirii sale, în ceea ce privește cuantumul sumei datorate cu titlu de impozit pe profit (instanța are în vedere debitul principal), instanța va avea în vedere cuantumul prejudiciului identificat în raportul de constatare întocmit de specialiștii D.N.A. pe care și l-a însușit.

Astfel, în baza art.397 C.p.p., Tribunalul a admis în parte acțiunea civilă formulată de partea civilă Statul Român, prin A.N.A.F. și, în consecință, a dispus obligarea în solidar a celor 3 inculpați la plata către

partea civilă a sumei de .X. lei, cu titlu de despăgubiri civile (impozit pe profit), precum și la plata accesoriilor fiscale.”

Aceste dispoziții au fost reținute și de Curtea de Apel .X. – Secția I Penală, prin Decizia penală nr. .X./A/2015 pronunțată în dosarul penal nr. .X.* urmare apelului declarat de părți.

Având în vedere decizia penală definitivă și soluția pronunțată, prin adresa nr. A-SLP 907/29.06.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat precizări Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., având în vedere prevederile pct.10.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora *la soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale, și întrucât dispozitivul hotărârii instanței judecătorești” reprezintă titlu de creanță și trebuie pus în executare, iar hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă, precum și faptul că la stabilirea impozitului pe profit suplimentar organele de inspecție fiscală au avut în vedere, pe lângă spețele asupra cărora s-a pronunțat instanța penală și faptul că:*

- în anul 2006 .X.S.R.L. a înregistrat cheltuielile financiare și cu prestări servicii în sumă de .X. lei;

- în anul 2007, societatea a înregistrat cheltuielile financiare și cu prestări servicii și alte impozite în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Societatea a declarat pierdere contabilă pe anii 2006 – 2007 și pierdere fiscală de recuperat în anii următori cu aceste sume.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost înregistrate venituri impozabile în perioada verificată și în temeiul art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal;

- în anul 2009, .X.S.R.L. a înregistrat pierdere contabilă de .X. lei, cheltuieli în sumă de .X. lei și pierdere fiscală în sumă de .X. lei și a declarat un impozit minim în sumă totală de .X. lei doar pentru trimestrul III și IV.

Organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul minim de plată în funcție de veniturile anului 2008 (**venituri asupra cărora s-a pronunțat instanța penală**) și au stabilit faptul că suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal înregistrată în anul 2009.

Prin adresa nr. .X./04.07.2016, înregistrată la organul de soluționare a contestației sub nr. A-SLP 1290/05.07.2016, organele de inspecție fiscală au precizat că accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit ca datorat de instanța penală în sumă de **.X. lei** pentru anul 2008 sunt în cuantum de **.X.**

lei, calculate până la data de 02.03.2010 (data începerii procedurii de insolvență).

De asemenea, organele emitente ale actului administrativ atacat au precizat și următoarele:

„Din modul de calcul al prejudiciului asupra căruia s-a pronunțat instanța penală rezultă că, suma cheltuielilor aferente anului 2006, respectiv 2007 nu au fost considerate în raportul de expertiză ca fiind cheltuieli deductibile cu care să se influențeze rezultatul anului 2008.

Referitor la impozitul minim datorat aferent anului 2009, luând în considerare veniturile anului 2008 asupra cărora s-a pronunțat instanța penală în sumă de .X. lei societatea trebuia să plătească în conformitate cu prevederile art. 18 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care veniturile anului precedent sunt cuprinse între .X. lei – .X. lei, un impozit minimal pentru anul 2009 de .X. lei. (...).

Față de cele menționate mai sus, rezultă că suma stabilită suplimentar ca și prejudiciu de către instanța penală nu are influență asupra celorlalte constatări din raportul de inspecție fiscală”.

Având în vedere că pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei s-a pronunțat definitiv instanța penală, în sensul că impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, sunt datorate de către societate bugetului de stat, societatea fiind obligată la plată în baza titlului de creanță reprezentată de hotărârea judecătorească, iar impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei nu** se datorează bugetului de stat, contestația pentru aceste debite nu mai poate fi analizată în procedura prealabilă, organul de soluționare urmând să constate autoritatea de lucru judecat a acestei hotărâri.

Astfel, organul de soluționare a contestației ia act de soluția pronunțată de instanța penală și:

- în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct. 11.1 lit. c) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală constată ca fiind rămasă fără obiect contestația formulată de societate pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, acestea fiind datorate în baza sentinței penale și

- în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare admite contestația formulată de societate pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, cu consecința anulării parțiale a deciziei de impunere, respectiv pentru această sumă.

4. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează acest impozit în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care nici la inspecția fiscală și nici la contestație nu au fost prezentate documente din care să rezulte data dobândirii acțiunilor de către cedenți.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că .X.S.R.L. a cumpărat în perioada 2006-2008, de la persoane fizice un număr de .X. acțiuni la .X. S.A. .X., cu o valoare de cumpărare de .X. lei.

Pentru acțiunile cumpărate de la cedenții menționați, societatea a calculat, declarat și virat conform fișei sintetice totale un impozit în sumă de .X. lei, însă organele de inspecție fiscală au stabilit câștigul net pentru fiecare tranzacție, prin deducerea din valoarea de cumpărare a valorii nominale a acțiunilor (.X. lei/acțiune), astfel în temeiul art.67 alin.(3) lit.c) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au calculat impozitul total în sumă de .X. lei pentru câștigul net realizat.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit nevirat în cuantumul de .X. lei, datorată bugetului, au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.66 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare :

“Stabilirea venitului din investiții:

(1) Câștigul sau pierderea rezultat/rezultată din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale, reprezintă diferența pozitivă sau negativă dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare pe tipuri de titluri de valori, diminuată, după caz, cu costurile aferente; în cazul tranzacțiilor cu acțiuni primite de persoanele fizice cu titlu gratuit, în cadrul Programului de privatizare în masă, prețul de cumpărare la prima tranzacționare va fi asimilat cu valoarea nominală a acestora. În cazul tranzacțiilor cu acțiuni cumpărate la preț preferențial, în cadrul sistemului stock options plan, câștigul se determină ca diferență între prețul de vânzare și prețul de cumpărare preferențial, diminuat cu costurile aferente.[...]

(4) Determinarea câștigului sau a pierderii potrivit alin.(1) se efectuează la data încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți, iar câștigul net se determină la sfârșitul anului fiscal asupra întregului portofoliu de astfel de titluri tranzacționate de un contribuabil în anul

respectiv, ca diferență pozitivă între câștigurile și pierderile înregistrate în cursul anului, ca urmare a transferului titlurilor de valoare[...]”

Față de aceste prevederi legale, câștigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare, reprezintă diferența pozitivă dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare, pe tipuri de titluri de valori, diminuată cu costurile aferente tranzacției. Determinarea câștigului/pierderii din transferul titlurilor de valoare implică determinarea în prealabil a prețului de vânzare sau de cumpărare și se efectuează la data încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat de părți, iar câștigul net se determină la sfârșitul anului fiscal asupra întregului portofoliu de astfel de titluri tranzacționate.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile **art.67 alin.(3) lit.c) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, preciză următoarele:

“(3) Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel:

c) în cazul câștigului din transferul dreptului de proprietate asupra părților sociale și valorilor mobiliare în cazul societăților închise, obligația calculării și reținerii impozitului revine dobânditorului de părți sociale sau de valori mobiliare, în momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți [...]

e) impozitul se calculează prin aplicarea unei cote de 16% asupra câștigului net realizat din transferul titlurilor de valoare dobândite începând cu data de 1 iunie 2005 și înstrăinate începând cu data de 1 ianuarie 2006 într-o perioadă mai mică de 365 de zile de la data dobândirii, respectiv prin aplicarea unei cote de 1% asupra câștigului net din transferul titlurilor de valoare dobândite începând cu data de 1 iunie 2005 și înstrăinate într-o perioadă mai mare de 365 de zile inclusiv de la data dobândirii”.

Față de aceste prevederi legale, obligația calculării și reținerii impozitului pe câștigul net din transferul dreptului de proprietate asupra părților sociale revine dobânditorului de părți sociale și se determină prin aplicarea unei cote de 16% pentru transferul titlurilor de valoare dobândite începând cu data de 1 iunie 2005 și înstrăinate începând cu data de 1 ianuarie 2006 într-o perioadă mai mică de 365 de zile de la data dobândirii.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.05.2010, reiese că .X.S.R.L. a cumpărat, în perioada 2006-2008, de la persoane fizice un număr de .X. acțiuni la .X. SA cu o valoare de cumpărare de .X. lei.

Organul de soluționare a contestației reține că pentru acțiunile cumpărate de la cedentii menționați în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală, societatea a calculat, declarat și virat impozit în sumă de .X. lei, cu cota de 1% .

Se reține că organele de inspecție fiscală au calculat impozitul datorat de societate prin reținere la sursă cu o cotă de 16% pentru întreg câștigul net rezultând un impozit total de .X. lei, conform Contractelor de cesiune acțiuni,

încheiate între societate și persoanele fizice cedente, fără să fie menționată data deținerii în proprietate a acțiunilor de către cedenți.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat la data inspecției fiscale și nici la contestație alte documente din care să rezulte data dobândirii acțiunilor de către cedenți.

Referitor la argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală *“nu au utilizat datele din Registrul acționarilor în vederea stabilirii perioadei de deținere a acțiunilor”* **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei**, întrucât Registrul acționarilor nu oferă date cu privire la data deținerii în proprietate a acțiunilor de către cedenți.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X.S.R.L. pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Ca o consecință, având în vedere principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*, precum și faptul că prin contestație nu sunt adus argumente cu privire la modul de calcul, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, precum și temeiurile de drept invocate, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X.S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./21.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X.S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./21.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit minim;
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe profit minim.

3. Constatarea autorității de lucru judecat și rămânerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de .X.S.R.L. împotriva Deciziei de

impunere nr..X./21.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **.X. lei** - accesorii aferente impozitului pe profit, luându-se act de Decizia penală nr..X./A/2015, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția I Penală în dosarul nr. .X.*, prin care au fost menținute definitiv în sarcina societății aceste obligații bugetare, hotărâre care reprezintă titlu de creanță.

4. Constatarea autorității de lucru judecat, admiterea parțială a contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./21.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **.X. lei** - accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.