

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA**  
Directia generala de solutionare a contestatiilor

**DECIZIA NR.322/20.10.2004**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice cu privire la contestatia formulata de Societatea Comerciala X, formulata impotriva sumelor stabilite prin procesul verbal incheiat in data de 24.05.2004 reprezentand impozit pe profit, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174, art. 175, art. 176 si art. 178 alin. 1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata societatea Comerciala X.

*I. Prin contestatia formulata, societatea invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:*

*“In luna martie 2000, in baza unui imprumut contractat de la NAVIPOUR INVESTMENTS Ltd., a achizitionat un teren in vederea edificarii unor imobile”.*

Avand in vedere prevederile punctelor 19 si 52 din Regulamentul de aplicare a legii contabilitatii aprobat prin H.G. nr. 704/1993, societatea contestatoare a inregistrat in contabilitate valoarea terenului la costul de achizitie.

Urmare unei expertize tehnice s-a stabilit ca valoarea de piata a terenului este mult mai mica si ca pe terenul respectiv nu se pot construi locuinte.

In aceste conditii, societatea a instrainat in anul 2000 terenul in cauza, conform contractului de vanzare cumparare, iar in anul 2001, intre aceasta si societatea cumparatoare a fost *“operat un contract de*

*substituire a debitorului, societatea din urma preluand toate drepturile si obligatiile contestatoarei legate de contractul de imprumut in vederea achizitionarii terenului in cauza”.*

Societatea contestatoare sustine ca acest contract de substituire *“s-a incheiat in directa legatura cu vanzarea terenului in anul 2000”*, veniturile obtinute in anul 2001 fiind efectul tranzactiei si ca, in conformitate cu punctul 19 din Regulamentul de aplicare a legii contabilitatii aprobat prin H.G. nr. 704/1993, contestatoarea *“nu a vandut sub cost acest teren si ca atare nu ar trebui ca diferenta dintre valoarea initiala a terenului si valoarea de vanzare sa fie considerata ca o cheltuiala nedeductibila”*.

De asemenea, societatea arata ca prin perspectiva economica, tranzactiile sunt in corelatie, respectiv, contractarea imprumutului, achizitionarea terenului, vanzarea acestuia, incheierea contractului de substituire de debitor.

Astfel, Societatea Comerciala X solicita suspendarea executarii procesului verbal incheiat in data de 24.05.2004.

## *II. Prin procesul verbal s-au constatat urmatoarele:*

Verificarea a cuprins perioada 01.04.1999 - 31.03.2004.

Societatea Comerciala X este o societate comerciala cu capital privat care are ca principal obiect de activitate demolarea constructiilor, terasamente si organizare de santier.

Referitor la impozitul pe profit, organul de control a constatat ca societatea contestatoare a vandut in anul 2000 un teren achizitionat anterior, pentru plata acestuia contractand un imprumut de la o societate din CIPRU.

Organul de control a constatat ca, pentru anul 2000, *cheltuielile inregistrate in evidenta contabila “reprezinta cheltuieli exceptionale din operatiuni din gestiuni prin care societatea a scos din patrimoniu activul <<teren>>, cheltuiala ce excede pretului de vanzare al acestuia. Cheltuiala este considerata nedeductibila deoarece nu este aferenta veniturilor conform O.G. nr. 70/1994 republicata art. 4 (2) si H.G. nr. 402/2000 art. 4 lit. c) alin. 2 si 3”*.

*III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:*

*Cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, se poate pronunta asupra legalitatii stabilirii obligatiilor fiscale prin procesul verbal contestat, in conditiile in care societatea contestatoare sustine ca in anul 2001 a inregistrat un venit exceptional impozabil legat de tranzactia din anul precedent, aspect neanalizat de organul de inspectie fiscala.*

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma inregistrata de societatea contestatoare ca si cheltuiala exceptionala ocazionata de achizitionarea unui teren in anul 2000 nu este deductibila fiscal si ca venitul exceptional inregistrat in anul 2001 este impozabil.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere ca in anul 2001, intre societatea contestatoare si societatea cumparatoare a operat un contract de substituire a debitului, societatea din urma preluand toate drepturile si obligatiile contestatoarei legate de contractul de imprumut contractat in vederea achizitionarii terenului in cauza.

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca veniturile inregistrate in anul 2001 "*au fost efectul tranzactiei din anul precedent*" in sensul ca numai in urma vanzarii terenului a fost incheiat contractul de substituire a debitorului, contract prin care "*suma care a stat la baza achizitiei initiale a terenului*" nu mai este in sarcina contestatoarei, cu alte cuvinte ca operatiunile inregistrate in contabilitate in anul 2001 au legatura si sunt efectul tranzactiei efectuate in anul 2000.

De asemenea, se retine ca, prin procesul verbal incheiat in data de 24.05.2004, organul de inspectie fiscala nu analizeaza tranzactia constand in cumpararea si ulterior vanzarea terenului de catre Societatea Comerciala X, finantarea cumpararii si modul in care aceasta a fost achitata ulterior vanzarii terenului.

Se retine totodata faptul ca, in procesul verbal contestat contractele incheiate de societatea contestatoare in legatura cu tranzactia efectuata in anul 2000 sunt doar enumerate fara a fi analizate, fara a se stabili daca preluarea creditului de catre societatea cumparatoare a terenului incheiat in anul 2001 este o operatiune independenta sau are legatura de cauzalitate cu tranzactia terenului din anul 2000.

In drept, la art. 91 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza urmatoarele:

*"Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect **verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității***

îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

(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”.*

Conform textului de lege invocat mai sus, organul de inspekție fiscală are obligația de a verifica bazele de impunere investigând toate actele și faptele rezultate din activitatea Societății comerciale X.

Deși la pagina 2, când enumera veniturile înregistrate de societate în perioada supusă verificării, organul de inspekție fiscală invocă “*veniturile excepționale din operațiuni de gestiune înregistrate de societate ca urmare a încheierii unui contract de substituire a debitorului*”, la pagina 5 din procesul verbal încheiat în data de 24.05.2004, când analizează înregistrările efectuate de societate în anul 2001, organul de inspekție fiscală nu face nici o referire la aceste venituri, nu prezintă natura și proveniența lor astfel încât să rezulte cu certitudine dacă acestea sunt impozabile.

Se reține că pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale datorate de societatea contestatoare în anul 2001, se impunea analiza contractelor încheiate între părți care au stat la baza tranzacțiilor.

În același sens s-a pronunțat și Direcția generală de politici și legislație privind veniturile bugetului general consolidat din Ministerul Finanțelor Publice, care, prin adresa nr. 265871/11.10.2004, precizează că în funcție de prevederile contractelor care au stat la baza tranzacțiilor pot exista următoarele situații:

“- *dacă valoarea creditului preluat de către societatea cumpărătoare, poate fi considerată ca fiind o plată suplimentară a cumpărătorului către vânzător în contul terenului cumpărat, în conformitate cu prevederile art. 4 din O.G. nr. 70/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, diferența dintre pretul de achiziție și cel de vânzare a terenului respectiv reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil. În această situație, veniturile realizate din operațiunea de cedare a împrumutului, urmare a încheierii contractului de substituire a debitorului, reprezintă venituri prin care se recuperează cheltuieli care au fost nedeductibile la determinarea profitului impozabil, veniturile respective sunt venituri neimpozabile, în conformitate cu prevederile art. 4 alin. (5) lit. d) din O.G. nr. 70/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

*- in situatia in care valoarea creditului preluat de societatea care a achizitionat terenul nu poate fi considerata ca fiind pret al terenului, diferenta dintre pretul de achizitie si cel de vanzare a terenului respectiv reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil in conformitate cu prevederile art. 4 din O.G. nr. 70/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. In acest caz, veniturile realizate din operatiunea de cedare a imprumutului, urmare a incheierii contractului de substituie a debitorului, reprezinta venituri realizate dintr-o operatiune distincta de operatiunea de vanzare a terenului, si prin urmare sunt venituri impozabile, in conformitate cu prevederile O.G. nr. 70/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare”.*

Organul de inspectie fiscala va analiza tranzactia efectuata de Societatea comerciala X in totalitatea ei, respectiv finantarea, cumpararea terenului in cauza, vanzarea acestuia si stingerea imprumutului angajat in vederea achizitionarii terenului, va stabili cheltuielile si veniturile aferente acestei operatiuni si deductibilitatea acestora in baza actelor normative care reglementeaza aceasta materie, totul in baza unei analize temeinice a contractelor ce au stat la baza tranzactiei.

Fata de cele retinute, avand in vedere prevederile art. 185 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“(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”*, capitolul “Impozit pe profit” din procesul verbal incheiat in data de 24.05.2004 va fi desfiintat, urmand a se reface controlul de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit, conform celor retinute in continutul prezentei decizii.

In ceea ce priveste cererea de suspendare a executarii procesului verbal atacat, formulata de Societatea comerciala X, avand in vedere faptul ca procesul verbal respectiv v-a fi desfiintat la capitolul “Impozit pe profit”, pe cale de consecinta cererea de suspendare a executarii nu mai are obiect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 91, art. 178 (1) lit. c) si art. 185 (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala,

**DECIDE**

Desfiintarea capitolului “Impozit pe profit” din procesul verbal contestat, cu consecinta refacerii controlului de catre o alta echipa, pe aceeaasi perioada si pentru acelasi impozit, conform celor retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 30 de zile de la comunicare, conform procedurii legale.

**ANEXA la DECIZIA NR.322/20.10.2004**

- neanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a documentelor prezentate de societate