

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. 148/2004

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice a fost sesizata de Directia generala de inspectie financiar-fiscala, asupra reluarii solutionarii contestatiei formulate de SC X SA solutionare suspendata prin Decizia din data 26.04.2002.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal din data de 20.02.2002 incheiat de organele de control ale Directiei generale de indrumare si control fiscal privind virarea la bugetul de stat a sumei , reprezentand:

- lei - taxa pe valoarea adaugata,
- lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- lei - impozit pe profit,
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Prin Decizia din data de 26.04.2002 s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei ce a facut obiectul contestatiei.

Prin adresa fara numar, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala din data de 22.04.2004, SC X SA solicita reluarea procedurii de solutionare inaintand adresa din data de 27.01.2004 prin care Parchetul de pe langa Tribunal a dispus scoaterea de sub urmarire penala a invinuitului N.E.M., administrator al societatii, intrucat s-a apreciat ca lipseste unul din elementele constitutive ale infractiunii, respectiv elementul material.

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate prin art. 196 din Codul de procedura fiscala, contestatia urmeaza sa se solutioneze potrivit procedurii administrative existente la data depunerii contestatiei, in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.

13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice.

Totodata, in ceea ce priveste reglementarile emise in temeiul Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.13/2001, respectiv Ordinul Ministrului Finantelor Publice din 2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare unitara a procedurii de soluționare a contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, se retine ca potrivit art. 199 din Codul de procedura fiscala, acestea “raman aplicabile pana la data aprobarii actelor normative de aplicare a prezentului cod”.

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

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

I. Prin contestatia formulata, SC X SA invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente;

Societatea considera procesul verbal intocmit ca fiind nul absolut, intrucat organul fiscal a procedat abuziv la control prin necomunicarea avizului de verificare in scris inainte cu 15 zile de data efectuarii controlului si invoca art.5 din Legea 64/1999, cu modificarile ulterioare, care prevede posibilitatea contribuabilului ca pentru motive intemeiate sa solicite amanarea cu 30 de zile lucratoare a datei de incepere a controlului fiscal.

Societatea sustine ca neinscrierea in procesul verbal in conformitate cu art.11 alin.5 din OG 886/1999 a tipului de verificare efectuata in capitolul 1, precum si lipsa din capitolul 2 a mentiunilor obligatorii prevazute de acest act normativ referitoare la cifra de afaceri conform ultimului bilant contabil aprobat si a persoanei care raspunde de conducerea evidentelor contabile, fac dovada ca acest control fiscal a urmarit strict numai vanzarea terenului de 10.943 mp. detinut de SC X SA conform Legii 834 cu titlu gratuit, teren aflat in litigiu de revendicare si vandut tertilor cu acordul proprietarilor de drept.

Societatea considera ca organele de control, in mod voit si abuziv nu tin cont si de prevederile HG 402/2000 care aproba Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, in sensul ca, potrivit art.22 la capitolul Instructiuni, organele de control erau obligate sa tina cont de circumstantele cazului individual, factorii determinanti in aplicarea metodelor standard fiind imprejurarile previzibile in momentul in care a fost incheiat contractul, iar in cazul contractelor pe termen lung fiind necesar sa se aiba in vedere daca terte parti independente ar tine seama de riscurile asociate incheind contractele corespunzatoare.

Societatea sustine ca terenul ce facea obiectul antecontractului de vanzare-cumparare era dobandit in baza HG 54/1995 a CLMB in baza careia s-a eliberat Certificatul de atestare a dreptului de proprietate asupra terenului si facea obiectul litigiului constand in actiunea de revendicare intentata de tertii beneficiari.

Societatea apreciaza ca in momentul vanzarii cotei de 91% din imobilul proprietatea societatii ce face obiectul contractului de vanzare-cumparare autentificat din data de 06.07.2000, imobilul era inca in litigiu, nefiind finalizate definitiv si irevocabil fazele procesuale din dosarul din 1998.

Societatea considera ca in situatia in care nu s-ar fi pus de comun acord cu fostii proprietari si actualmente reclamanti, riscul era mult mai mare cu consecinta pierderii terenului fara sa se obtina nici o suma cu titlu de contravaloare pentru acesta si nici alt amplasament pentru desfasurarea activitatii.

In consecinta, societatea apreciaza ca a procedat corect si legal cand a hotarat vanzarea la valoarea inscrisa in contabilitate a terenului aflat in litigiu avand la baza si raportul de evaluare in care se mentioneaza ca " pana la clarificarea situatiei juridice a acestuia nu poate sa depaseasca valoarea contabila a terenului inregistrat in patrimoniul SC X SA , si anume lei fara TVA."

Fata de aceste aprecieri ale expertizei, societatea considera nu numai ca a procedat legal la vanzarea terenului la valoarea din contabilitate, ci a si evitat posibilitatea intrarii in procedura falimentului a societatii in situatia in care la data de 23.03.2001 s-a pronuntat sentinta civila care a admis actiunea in revendicare a proprietarilor ce figureaza ca tertii beneficiari in contractul de vanzare-cumparare din data de 06.07.2000, instanta considerand pe de o parte ca Certificatele de proprietate emise conform HG 834/1991 nu sunt acte juridice cu titlu oneros in schimbul terenurilor ce au facut obiectul acelor titluri.

II. Prin procesul verbal din data de 20.02.2002

organele de control ale Directiei generale de indrumare si control fiscal din Ministerul Finantelor Publice au constatat referitor la impozitul pe profit, urmatoarele;

In anul 1995, Consiliul Municipiului B a emis in baza Legii nr.15/1990 si a HG 834/1991, un Certificat de atestare a dreptului de proprietate asupra terenului situat in str.B.V. nr. 102-104, in suprafata de 10.943 mp, in favoarea SC X SA .

In anul 1998, Tribunalul B comunica societatii notificarea unor persoane fizice, mostenitori ai proprietarilor, cu privire la existenta unui litigiu asupra acestui teren.

In luna iunie 2000, la solicitarea SC X SA , SC E SA a intocmit un raport de evaluare a terenului pentru determinarea valorii de piata in vederea vanzarii.

La data de 26.06.2000 a fost incheiat un antecontract de vanzare-cumparare, prin care s-a stabilit ca SC X SA va vinde cumparatorilor promisi 91% cota indiviza din teren, la pretul de lei si ca tertii beneficiari vor stinge litigiul in schimbul a 9% cota indiviza din suprafata totala a terenului pana la data de 28.06.2000.

La data de 28.06.2000, Tribunalul B a luat act de cererea de renuntare la judecata cu SC X SA in conditiile antecontractului si emite incheierea din data de 28.06.2000 care, in conformitate cu art.246 din Codul de procedura civila, este fara drept de apel, conditii in care la aceasta data terenul in cauza nu mai era in litigiu.

Adunarea Extraordinara a actionarilor SC X SA a emis Hotararea din data de 29.06.2000 prin care s-a aprobat vanzarea terenului si pretul minim de vanzare de lei, aprobandu-se si Raportul de evaluare a terenului intocmit de SC E SA, care a concluzionat ca valoarea recomandata a terenului liber de sarcini este de 101,25 \$/mp, sau in cazul in care terenul este in litigiu, valoarea recomandata este valoarea contabila, adica lei si la data de 06.07.2000 a fost incheiat contractul de vanzare-cumparare din 26.06.2000 in baza caruia a fost emisa factura fiscala din data de 07.07.2000 in valoare de lei.

La momentul efectuarii tranzactiei cei doi cumparatori erau actionari ai SC X SA avand fiecare cate 32,96% din capitalul social al societatii si au participat la luarea hotararii in Adunarea Extraordinara a Asociatilor de vanzarea terenului la suma de lei.

Organele de control au considerat ca procedura de vanzare a terenului la pretul de lei si nu la valoarea de piata a fost utilizata pentru a diminua obligatiile societatii fata de buget, in baza art.22 pct.(2) din OG nr. 70/1994 care da dreptul organelor de

control de a reconsidera valoarea tranzactiei ca fiind cea de piata la momentul respectiv.

La data de 20.07.2000 societatea a revandut terenul la SC B SRL, iar organele de control au verificat la aceasta societate modul de achizitie a terenului si au incheiat Nota de constatare din data de 23.01.2002 prin care s-a consemnat ca valoarea de vanzare a fost de USD.

Organele de control au considerat ca valoarea ce poate fi luata in calcul pentru stabilirea obligatiilor fata de bugetul de stat , este cea stabilita prin raportul de evaluare intocmit de SC E SA, respectiv de lei si au procedat la reintregirea bazei impozabile pe trimestrul III 2000 cu suma de lei reprezentand diferenta dintre valoarea de piata si valoarea facturata, rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma de lei pentru care s-au calculat majorari de intarziere aferente in suma de lei.

De asemenea, organele de control au procedat la impozitarea prin estimare a TVA, in conformitate cu art.29 alin.3 din OUG 17/2000 luand ca baza de calcul valoarea de piata a tranzactiei si au stabilit TVA suplimentar prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei de lei, stabilind o obligatie de plata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere adresa Parchetului de pe langa Tribunalul B din 2003, motivatiile societatii contestatoare si constatarile organului de control, in raport cu actele normative invocate, se retin urmatoarele;
Perioada supusa controlului este 01.01.1999 - 30.09.2001.

1.Referitor la impozitul pe profit si majorari de intarziere
accesorii impozitului pe profit, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de control au recalculat in mod legal profitul impozabil si impozitul pe profit aferent tranzactiei comerciale constand in vanzarea unui teren, derulata intre SC X SA in calitate de vanzator si persoanele fizice K.M. si V. I. in calitate de cumparatori, in conditiile in care s-a constatat ca operatiunea a fost efectuata in favoarea acestora, acestia fiind si actionari majoritari la societatea vanzatoare .

In fapt, la data de **26.06.2000** a fost incheiat un antecontract de vanzare-cumparare intre:

- SC X SA **in calitate de vanzator promitent,**

- K. M. si V. I. **in calitate de cumparatori promisi**, actionari majoritari la SC X SA detinand fiecare cate 32,96 % din capitalul social al societatii,

- G.C., V.S., B.D., C. A. **in calitate de terti beneficiari ai dreptului de proprietate**, mostenitori ai proprietarilor

Prin acest antecontract de vanzare cumparare s-a stabilit ca SC X SA va vinde cumparatorilor promisi 91% cota indiviza din terenul in suprafata totala de 10.943 mp, la pretul de lei, cu TVA inclus, si ca tertii beneficiari vor stinge litigiul in schimbul a 9% cota indiviza din suprafata totala a terenului.

La data de **28.06.2000**, Tribunalul B a luat act de cererea de renuntare la judecata cu SC X SA in conditiile antecontractului si emite incheierea din data de **28.06.2000** care, in conformitate cu art.246 din Codul de procedura civila, este fara drept de apel, conditii in care la aceasta data **terenul in cauza nu mai era in litigiu**.

In vederea vanzarii terenului SC E SA societate de inginerie si consultanta a intocmit la solicitarea societatii Raportul de evaluare a terenului in suprafata de 10.943 mp amplasat in Str. B. V. prin care s-a concluzionat ca valoarea recomandata a terenului liber de sarcini este de 101,25 \$/mp, sau in cazul in care terenul este in litigiu, valoarea recomandata este valoarea contabila, adica lei

Adunarea Extraordinara a actionarilor SC X SA a aprobat in data de 29.06.2000, Raportul de evaluare a terenului intocmit de SC E SA precum si vanzarea terenului la pretul minim de vanzare de lei cu TVA inclus

La data de **06.07.2000** a fost incheiat contractul de vanzare-cumparare a terenului in suprafata de 10.943 mp in conditiile prevazute in antecontractul din 26.06.2000 si a fost emisa factura fiscal din data de 07.07.2000, in valoare de lei catre K.M. si V. I., **actionari majoritari la SC X SA** .

Ulterior, la data de 20.07.2000, persoanele fizice mai sus mentionate revand terenul catre SC B SRL cu suma de USD achitati de cumparator pe data de 26.07.2000, conform Notei de constatare incheiata de organele de control la SC B SRL in data de 21.01.2002.

Se retine ca la data de 06.07.2000, valoarea de piata a terenului era de lei.

In drept, potrivit art.22 din OG din data de 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei ordonanțe, organele fiscale au dreptul de a controla și:

a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor;

b) operațiunile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociațiilor, acționarilor sau persoanelor ce acționează în numele acestora;

[...]

(2) În cazul tranzacțiilor dintre contribuabili sau dintre aceștia și o persoană fizică sau o entitate fără personalitate juridică, care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entități, fără personalitate juridică, valoarea ce va fi recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

Se retine ca la estimarea valorii de piata a tranzactiei reprezentand vanzarea terenului din strada B. V., organele de control nu au aplicat metodele standard de estimare a valorii de piata ci au avut in vedere, asa cum prevade HG Din data de 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, “*circumstantele cazului individual*”, respectiv “*documentatia*” pusa la dispozitie de contribuabil constand in Raportul de edin data de pertiza efectuat pentru terenul ce a facut obiectul tranzactiei si prin care s-a stabilit ca valoarea recomandata a terenului liber de sarcini este de 101,25 \$/mp, Incheierea Tribunalului B din data de **28.06.2000** prin care Tribunalul “la act de cererea de renuntare la judecarea cauzei formulata de reclamanti in ceea ce o priveste pe parata SC X SA ”, motivata de tranzactia intervenita intre parti prin antecontractul de vanzare cumparare, autentificat in data de 26.06.2000, clauzele antecontractului de vanzare-cumparare si contractul de vanzare cumparare a terenului, autentificat in data de 06.07.2000.

Din aceste documente edin data de istente la dosarul cauzei si avute in vedere si de organele de control la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare ale SC X SA rezulta ca tertii au solicitat in schimbul stingerii litigiului transmiterea in proprietatea lor a cotei indiviza de 9% din imobilul proprietatea societatii reprezentand teren intravilan situat in strada B.V. si nu un anumit pret de vanzare pentru restul cotei de 91%, lucru ce s-a respectat si s-a realizat prin contractul de vanzare cumparare incheiat si autentificat la data de 06.07.2000.

La data incheierii contractului de vanzare cumparare autentificat la 06.07.2000 terenul era liber de sarcini conform Incheierii Tribunalului B din data de 28.06.2000.

Sentinta civila din data de 327 din data de 23.03.2001 pronuntata de Tribunalul B in dosarul /1998 invocata de contestatoare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat instanta admite in parte actiunea introdusa de reclamantii G.C., V. S., B.D., C.A. constatand faptul ca fata de paratii SC X SA reclamantii au renuntat la judecata.

Referitor la pretul de USD stabilit prin raportul de evaluare intocmit de SC E SA se retin si concluzile Raportului de expertiza judiciara, depus de contestatoare la dosarul cauzei, care apreciaza ca acest pret a fost stabilit corect **“prin metoda comparatiilor de piata”**

Asa cum s-a apreciat si in raportul de edin data de pertiza judiciara referitor la cel de-al doilea pret de vanzare recomandat de evaluator, in suma de lei, se retine ca **in mod eronat** si fara nici o fundamentare legala, edin data de pertul evaluator a afirmat ca acest pret nu poate sa depaseasca valoarea contabila a terenului inregistrat in patrimoniul SC X SA , precizarea corecta fiind aceea ca valoarea la care se recomanda instrainarea terenului **nu poate fi mai mica decat valoarea contabila** a acestuia asa cum a fost el inregistrat in evidenta contabila a societatii si nicidecum ca pretul de vanzare nu poate depasii valoarea contabila, asa cum gresit interpreteaza si sustine societatea prin contestatia formulata .

Prin urmare, se retine faptul ca pretul de vanzare de 101,25 \$/mp aferent terenului ce a fost vandut de SC X SA celor doi asociati si luat in considerare de organele de control la reintregirea veniturilor societatii a fost pretul de piata stabilit de evaluator apreciat si de expertul judiciar ca fiind corect stabilit.

Vanzarea terenului la pretul de lei cu TVA inclus, asa cum a procedat societatea nu se justifica si nu poate fi acceptata de organele de solutionare a contestatiei in conditiile in care tertii beneficiari nu impun prin antecontractul de vanzare cumparare a terenului un anumit pret ci solicita doar primirea de la vanzator, cu titlu gratuit “in deplina posesie si proprietate, cota indiviza de 9% “ din terenul situat in str. B. V., conditie ce a fost respectata si s-a realizat prin contractul de vanzare cumparare incheiat ulterior.

Mai mult, se retine ca, prin antecontractul de vanzare cumparare partile se obliga la transmiterea dreptului de proprietate a cotei de 9% cu conditia stingerii litigiului nascut in instanta.

Or, prin antecontractul de vanzare-cumparare, vanzarea cumpararea nu poate fi considerata incheiata, ci numai obligatia de a incheia contractul in viitor. La data incheierii vanzarii-cumpararii in forma ceruta de lege, Tribunalul B luase act de renuntarea la judecata a reclamantilor, astfel incat concluziile raportului de expertiza privitoare la faptul ca, inainte de data de 26.06.2000 terenul era lipsit de orice valoare de piata (pagina 16 din raport) nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, tinand cont si de faptul ca ceilalti parati nu ocupau nici o portiune din terenul revendicat, nu detineau inscrisuri care sa justifice stapanirea terenului.

Cu atat mai mult nu poate fi acceptata aceasta valoare a tranzactiei cu cat la scurt timp de la cumparare - 06.07.2000, acelasi teren constituie obiectul vanzarii catre SC B SRL pentru care noii proprietarii, M. K si I. V., primesc la 26.07.2000, conform Notei incheiate de organele de control, pretul de USD.

Prin urmare, se retine ca organele de control au reintregit corect si legal baza impozabila pe trim.III 2000 a SC X SA cu suma de lei(lei valoarea de piata - lei valoarea facturata si inregistrata) calculand un impozit pe profit in suma de lei, pentru care urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata .

Cu privire la majorarile de intarziere accesorii debitului reprezentand impozit pe profit, se retine ca acestea au fost legal calculate de organele de control si sunt datorate de societate in conformitate cu prevederile art.19 din OG din data de 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare si art.13 din OG din data de 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, aprobata si modificata prin Legea nr.108/1996, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste sume suplimentare au fost stabilite de organele de control cu respectarea prevederilor legale in vigoare si sunt datorate de societate, in conditiile in care contestatoarea nu isi motiveaza contestatia pe temei legal.

In fapt, organele de control au calculat pentru veniturile aferente vanzarii terenului din strada B. V. din data de 102-104, conform celor prezentate la pct.1 din prezenta decizie, in suma de lei, in baza art.29 alin.3 din OUG nr. 17/2000, o taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Societatea contesta aceasta suma, dar nu isi motiveaza si argumenteaza contestatia in ceea ce priveste tadin data de a pe valoarea adaugata .

Potrivit art.3(c) din OUG nr. 13 din 26 ianuarie 2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde în mod obligatoriu următoarele:[...]”

c) motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația.”

Intrucat societatea nu prezinta argumentele pentru care sustine ca nu datoreaza tadin data de a pe valoarea adaugata si temeiul legal pe care intelege sa-si sustina motivatia precum si faptul ca nu prezinta documente din care sa rezulte ca tadin data de a pe valoarea adaugata stabilita de organele de control este nereala, se va respinge contestatia societatii ca nemotivata si neintemeiata pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Conform principiului accesoriul urmeaza principalul, se va respinge contestatia societatii, pe cale de consecinta si pentru majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Referitor la solicitarea contestatoarei de a se anula procesul verbal de verificare intrucat organele de control nu au comunicat avizul de verificare, in scris, inainte cu 15 zile de la data inceperii actiunii de control, organele de solutionare a contestatiei nu pot da curs favorabil acestei solicitari intrucat actele normative in vigoare pe perioada supusa verificarii, respectiv OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare nu prevad astfel de sanctiuni in cazul in care organele de control nu transmit anticipat avizul de verificare.

Mai mult, cu privire la acest aspect se retine faptul ca verificarea s-a efectuat in baza Delegatiilor de serviciu din data de 13.12.2001 si din data de 7.01.2002 iar contestatoarea nu face dovada faptului ca reprezentantii sai legali au formulat obiectii cu privire la data inceperii controlului sau au solicitat amanarea acestuia, asa cum se prevede la art.11 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 22 si art.19 din OG nr. 70/1994, republicata privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, art.3(c) si art.9 din OUG nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, se:

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **SC X SA** pentru suma reprezentand:

- lei - impozit pe profit,
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei **SC X SA** pentru suma de lei reprezentand

- lei - taxa pe valoarea adaugata,
- lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

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