

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. ____ / ____ 2008
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. X SA,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a Finantelor Publice A prin adresa nr...../08.04.2008, asupra contestatiei formulate de S.C. X S.A. impotriva deciziei de impunere nr.X/29.02.2008 incheiata de Administratia finantelor publice a municipiului A - Activitatea de inspectie fiscala.

Contestatia are ca obiect **suma totala** reprezentand:

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- impozitul pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de inarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- impozit profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;

Totodata, societatea solicita si restituirea sumei de lei reprezentand impozit pe veniturile din investitii de natura castigului din transferul titlurilor de valoare datorate de persoanele fizice.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data emiterii deciziei de impunere nr. 54/29.02.2008 respectiv 29.02.2008, si data inregistrarii contestatiei la Administratia Finantelor publice a municipiului A, respectiv 26.03.2008, asa cum rezulta din stampila registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin.(1), art. 207 si art. 209 alin.1 lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra cauzei.

I. S.C. X S.A., contesta decizia de impunere nr.x/29.02.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat de catre Activitatea de inspectie fiscala, in data de 29.02.2008, precizand urmatoarele:

1) Referitor la suma de lei reprezentand impozit pe dividende datorat de persoane juridice si suma de lei, reprezentand impozit pe veniturile din investitii de natura dividendelor datorate de persoane fizice, rezultand din majorarea capitalului social, contestatoarea precizeaza :

SC X SA a fost supusa unui proces de majorare a capitalului social prin emiterea de actiuni si distribuirea lor actionarilor proportional cu cota de participare a acestora la capitalul social. In cursul acestui proces de majorare de capital social, doi dintre actionarii societatii, respectiv SC L SRL si SC G SRL au renuntat la dreptul de preferinta pentru un numar total de 600.951 actiuni, din totalul de actiuni care le-au revenit prin majorarea capitalului social in favoarea actionarului SC C SRL.

Ca urmare, la data inregistrarii actiunilor emise in cadrul majorarii capitalului social la Registrul Comertului si la Depozitarul Central (societate independenta care tine registrul actionarilor) s-a inregistrat atat majorarea capitalului social cat si cesiunea actiunilor de la actionarii SC L SRL si SC G SRL catre SC C SRL.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala pornind de la definitia dividendului de la art.7 alin.1 pct.12 din Codul fiscal a interpretat in mod eronat aceasta situatie de fapt ca fiind o distribuire de dividende pentru care SC X SA avea obligatia de a

retine si vira impozitul pe dividende datorat de actionarii persoane juridice si impozitul pe veniturile din investitii de natura dividendelor datorate de actionarii persoane fizice.

De asemenea, societatea considera ca interpretarea data de organul de inspectie fiscala este eronata si denatureaza operatiunea efectuata de societate. Indiferent de rezultatul final al inregistrarilor din registrul actionarilor, in fapt au avut loc doua operatiuni distincte :

- majorarea capitalului social prin emiterea de actiuni de catre societate si posibilitatea actionarilor de a subscrie actiuni proportional cu cota detinuta in capitalul social ;

- o cesiune de actiuni de la doi actionari catre un al treilea, ceea ce a determinat diminuarea cotei de participare la capitalul social a celor 2 actionari in favoarea celui de-al treilea.

Societatea sustine ca cea de a doua operatiune este independenta de cea dintai. Astfel, prima operatiune reprezinta manifestarea de vointa a SC X SA iar cea de-a doua operatiune este rezultatul manifestarii de vointa a actionarilor SC L SRL si SC G SRL.

De asemenea, societatea sustine ca, faptul ca a intervenit manifestarea de vointa a doi dintre actionari pentru transferarea unor actiuni obtinute prin majorare in favoarea unui alt actionar nu poate modifica de nicio maniera natura operatiunii efectuate de societate.

Mai mult, societatea sustine ca i se aplica dispozitiile art.216 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, potrivit carora la majorarea capitalului social se va acorda actionarilor existenti un drept de preferinta pentru subscrierea de actiuni, cu scopul de a-si pastra procentul de participare la capitalul social. De asemenea, chiar daca prin hotararea adunarii generale a actionarilor SC X SA din data de 27.04.2007 s-a decis ridicarea dreptului de preferinta al actionarilor pentru cele 600.951 actiuni, aceasta hotarare nu a produs niciun efect, deoarece a fost luata cu incalcarea dispozitiilor art.240 alin.1 din Legea nr.297/2004 privind piata de capital si nu a fost avizata de Comisia Nationala a Valorilor Mobiliare.

Astfel, aceasta hotarare nu a fost aplicata ca atare « *ci s-a dat eficienta dreptului de preferinta al actionarilor societatii , iar succesiv inregistrarii majorarii capitalului social s-au inregistrat transferurile de actiuni de la actionarii SC L SRL si SC G SRL catre SC C SRL.* »

In concluzie, majorarea capitalului social s-a facut prin emiterea de actiuni de catre SC X SA si repartizarea acestora tuturor actionarilor societatii, propotional cu cota de participare a acestora la capitalul social. Toti actionarii existenti, mai putin SC L SRL si SC G

SRL, care au renunțat la o parte din acțiunile primite prin majorare în favoarea SC C SRL și-au pastrat cota de majorare la capitalul social.

Ca urmare, aceasta majorare a capitalului social nu poate fi calificată o distribuire de dividende conform prevederilor art.7 alin.1 pct.12 din Codul fiscal. Pe cale de consecință, societatea nu avea obligația de a reține și vira la bugetul de stat impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice și juridice.

2) Referitor la suma de lei, reprezentând impozitul pe veniturile din investiții de natura câștigului din transferul titlurilor de valoare datorate de persoane fizice, rezultate din achiziția de acțiuni de la MD și FI, societatea susține următoarele:

Prin contractele de cesiune de acțiuni încheiate în data de 10.08.2007 s-au achiziționat acțiuni de la FI și MD, pentru care societatea a calculat, reținut și virat un impozit de 16% raportat la câștigul realizat de vânzatori.

Societatea susține că în mod corect acest impozit a fost calculat la câștigul declarat de cedent, câștig care este cunoscut numai de cedent și pe care cedentul l-a declarat în contractul de cesiune.

De asemenea, societatea susține că în condițiile declarării de către cedenti a unui câștig eronat, subiect al controlului trebuiau să fie cedentii, care sunt în măsură să justifice câștigul declarat.

3) Referitor la suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aplicată la veniturile realizate de societate conform actului adițional la Promisiunea sinalagmatică de vânzare- cumpărare acțiuni nr. /13.04.2006 și contractului încheiat cu SC R SA la data de 10.05.2006, societatea precizează următoarele:

În baza actului adițional la Promisiunea sinalagmatică de vânzare- cumpărare acțiuni nr. /13.04.2006 și a contractului încheiat cu SC R SA la data de 10.05.2006 societatea X SA a convenit ca pachetul de 4.281 acțiuni emise de SC S SA, deținute de DI. DI și promise spre vânzare societății contestatoare, să fie transferat către SC R SA. La data la care a intervenit acest acord al părților, nu se operase transferul dreptului de proprietate asupra celor 4.281 acțiuni de la DI. DI către SC X SA, drept pentru care părțile au convenit să simplifice operațiunea și în loc de a efectua mai multe transferuri, s-a optat pentru desființarea Promisiunii sinalagmatice de vânzare- cumpărare acțiuni nr. /13.04.2006 și transferul acțiunilor direct de la DI. DI la SC R SA.

Societatea susține că nu a renunțat la profitul care îi revenea în cazul finalizării cumpărării de acțiuni și transferării lor

ulterioare catre SC R SA si considera ca aceasta operatiune nu reprezinta o operatiune impozabila asa cum este definita de art. 126¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece din punctul de vedere a taxei pe valoarea adaugata nu intruneste conditia de a fi livrare de bunuri sau prestare de servicii in sensul operatiunilor impozabile.

Totodata, societatea precizeaza ca obiectul contractului incheiat intre DI. DI, SC X SA si SC R SA il constituie transferul dreptului de proprietate asupra celor 4.281 actiuni emise de SC S SA direct de la DI. DI la SC R SA. Societatea contestatoare considera ca aceasta operatiune reprezinta o livrare de bunuri care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata (art.128, alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.)

4) Pentru suma de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta dobanzilor percepute de societate la promisiunile de vanzare – cumparare si contractele de vanzare-cumparare cu plata pretului in rate, societatea sustine ca nu datoreaza aceasta suma intrucat incepand cu data de **01.01.2007** dobanzile percepute dupa data livrarii sau prestarii pentru livrarile cu plata pretului in rate nu se cuprind in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu dispozitiile art. 137, alin.(3), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

5) Pentru suma de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de pe documente care au fost emise pe numele altor persoane juridice, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au considerat in mod eronat ca nedeductibila taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise pe numele unor societati care au fost absorbite prin fuziune de SC X SA (fosta SC A SA) intrucat prin fuziune societatea a preluat conform art. 250, alin.(1), lit.a) din Legea nr. 31/1990 privind Legea societatilor comerciale toate obligatiile asumate anterior fuziunii de societatile absorbite, drept pentru care a preluat si toate facturile emise pe numele societatilor absorbite .

Prin urmare societatea sustine ca si-a exercitat in mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise pe numele societatilor absorbite.

6) Pentru suma de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de administrare si management in vanzari achitate catre SC AN SRL, societatea contestatoare mentioneaza urmatoarele:

SC X SA a incheiat cu SC AN SRL contractul de comision nr.01.10.2006. In baza acestui contract SC AN SRL a prestat servicii de intermediere pe care le-a facturat in momentul finalizarii operatiunilor intermediare.

Societatea mentioneaza ca desi momentul facturarii serviciilor (21.01.2007, 15.05.2007, 28.08.2007) a fost ulterior angajarii Dl. VL la data de 17.01.2007 in cadrul SC X SA, aceste servicii au fost contractate anterior angajarii acestuia, iar contravaloarea lor a fost datorata de societate in baza contractului incheiat la data de 01.10.2006.

In ceea ce priveste necesitatea efectuarii acestor cheltuieli, societatea considera ca in conditiile in care veniturile sunt realizate in principal din vanzarea/ inchirierea de bunuri imobile, nu pot fi cenzurate de nici o maniera cheltuielile angajate de societate pentru obtinerea de venituri din vanzarea/ inchirieri de imobile.

Prin urmare, societatea sustine ca si-a exercitat in mod legal dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta comisionului facturat de SC AN SRL.

7) Referitor la suma de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta utilitatilor realizate pe cheltuiala societatii, societatea mentioneaza urmatoarele:

SC X SA a cumparat de la Consiliul Local al Municipiului A, in baza contractului de vanzare- cumparare autentificat la notariat sub nr.28.10.2005, o suprafata de teren de 20.000 mp in Zona Industriala A – sud. Potrivit acordului partilor, subscrisa are obligatia de a realiza utilitatile publice necesare exploatarei acestei parcele pana la concurenta sumei de 7 euro+TVA/mp, in total euro, pe care sa le predea la finalizare in proprietatea Consiliului Local al Municipiului A.

Societatea precizeaza ca pretul de vanzare a fost stabilit de Consiliul Local al Municipiului A la 1 euro+TVA/mp, luand in considerare faptul ca terenul oferit spre vanzare nu avea utilitati care sa faca posibila exploatarea lui in scopul pentru care a fost achizitionat, conform Planului Urbanistic Zonal si ca aceste utilitati, odata realizate, fac parte din domeniul public (conform Legii nr. 213/1998 care in anexa III enumera expres retelele de alimentare cu apa, canalizare, termoficare, gaze, statiile de tratare si epurare a apelor uzate, cu instalatiile, constructiile si terenurile aferente, ca facand parte din domeniul public local al municipiilor) si trebuie cedate Consiliului local.

Societatea contestatoare sustine ca are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta utilitatilor realizate pe cheltuiala societatii in baza contractului de vanzare-cumparare

nr...../28.10.2005 si care urmeaza sa fie transferate in favoarea Consiliului Local al Municipiului A intrucat sunt destinate utilizarii in vederea realizarii de operatiuni taxabile. Astfel, utilitatile (retele apa si hidranti, racord la sistemul de alimentare cu gaz, canal, apa menajera) au fost realizate tocmai pentru normala functionare a activitatilor economice care urmeaza sa se desfasoare in imobilele ce se vor construi pe terenul achizitionat de Consiliului Local al Municipiului A.

Mai mult, societatea precizeaza ca aceste utilitati nu vor fi utilizate de alte persoane juridice decat de proprietarul terenului in favoarea carora au fost realizate iar proprietatea asupra acestora revine insa Consiliului local, deoarece aceste utilitati fac parte din domeniul public.

8) Referitor la impozitul pe profit in suma de lei stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala ca urmare a incadrarii unor lucrari de reparatii efectuate de societate la cladirile din patrimoniul societatii in perioada 2003-2006 in categoria lucrarilor de investitii ce se supun regimului amortizarii fiscale, societatea sustine ca lucrarile efectuate la Hala de productie C, Hala Pr si Cladirea sectie Pe reprezinta reparatii si nu investitii deoarece aceste imobile se aflau intr-un grad avansat de degradare si necesitau efectuarea acestor lucrari, in vederea utilizarii continue a imobilelor si nicidecum pentru obtinerea de beneficii economice suplimentare.

9) Referitor la impozitul pe profit in suma de lei stabilit suplimentar ca urmare a neinregistrarii venitului din transferul proprietatii asupra imobilelor, societatea considera ca predarea imobilelor spre folosinta promitentilor cumparatori nu poate echivala cu transferul dreptului de proprietate, deoarece dreptul de proprietate presupune nu numai folosinta bunului, ci si dispozitia asupra lui, atribut care a ramas in exercitiul societatii SC X SA. De asemenea, riscul pieirii bunului nu a fost transferat promitentilor-cumparatori, el ramanand in sarcina societatii pana in momentul transferului dreptului de proprietate.

Mai mult, societatea sustine ca intrucat obiectul promisiunilor de vanzare- cumparare il constituie constructiile cu terenul aferent, transferul dreptului de proprietate nu opereaza decat in momentul incheierii contractului de vanzare- cumparare in forma autentica, aceasta fiind o conditie ad validatem a vanzarii, conform art.2 din Legea nr.54/1998 privind circulatia juridica a terenurilor.

Totodata, din moment ce societatea a ramas proprietar al bunurilor promise spre vanzare, aceasta sustine ca are dreptul de calcula si de a deduce amortizarea aferenta acestora.

Societatea mai precizeaza ca doar in cazul contractelor de leasing financiar, utilizatorul este tratat ca un proprietar, caz in care acesta calculeaza amortizarea.

10) Referitor la impozitul pe profit in suma de lei stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala ca urmare a recalcularii profitului impozabil rezultat in urma vanzarii actiunilor proprii ale societatii cu diferenta intre pretul de vanzare si valoarea nominala a acestor actiuni, societatea precizeaza ca in cursul anului 2007 a vandut actiunile proprii dobandite in urma procesului de fuziune si a calculat profitul impozabil ca diferenta intre pretul de vanzare si valoarea reevaluated. Aceasta valoare reevaluated a fost stabilita in cadrul procesului de fuziune si a fost inregistrata in evidentele contabile. Or, societatea sustine ca indiferent de faptul ca valoarea reevaluated a actiunilor a fost inregistrata in evidentele contabile, venitul realizat in anul 2007 din transferul dreptului de proprietate asupra propriilor actiuni ale societatii nu mai prezinta relevanta din punct de vedere fiscal, deoarece in baza OMFP nr. 1752/2005 asa cum a fost modificat prin OMFP 2374/2007 “castigurile legate de vanzarea instrumentelor de capitaluri proprii ale entitatii nu vor fi recunoscute in contul de profit si pierdere”.

Pe cale de consecinta, societatea sustine ca venitul realizat de societate in anul 2007 din vanzarea actiunilor proprii nu intra in calculul venitului impozabil si, ca atare, nu influenteaza impozitul pe profit.

11) Referitor la impozitul pe profit in suma de lei stabilit suplimentar calculat ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu serviciile de management in vanzari achitate de societate catre SC AN SRL: societatea sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul la calculul profitului impozabil pentru aceleasi considerente ca si cele precizate la pct.6 din contestatie.

Referitor la majorarile de intarziere contestate societatea precizeaza ca acestea au fost calculate scazand din majorarile calculate de organul de control cele aferente sumelor necontestate.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere stabilite de organul de inspectie fiscala ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu utilitatile realizate pe cheltuiala societatii si care urmeaza sa fie cedate Consiliului local al Municipiului A cu titlu gratuit, societatea sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru aceleasi considerente ca si cele precizate la pct.7 din contestatie.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 29.02.2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nr.x/29.02.2008 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice A –Activitatea de inspectie fiscala, au constatat urmatoarele:

Societatea a desfasurat activitatea de tranzactionare cu valori mobiliare si imobiliare precum si constructii de apartamente in calitate de antreprenor realizand si activitatea de inchiriere si subinchiriere a bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata au avut loc modificari legate de structura actionariatului societatii, reprezentantii legali ai societatii, obiect de activitate, valoarea capitalului social, puncte de lucru, adresa sediu social, fuziune, datele referitoare la aceste modificari fiind sintetizate in certificatul constatator din data de 06.12.2007 eliberat de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul A.

1) Referitor la impozitul pe veniturile din dividende datorat de persoane juridice (pct. III.7 din raportul de inspectie fiscala)

Perioada verificata: 01.01.2003- 31.10.2007

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea contestatoare nu a repartizat din profiturile nete ale anilor 2002, 2003, 2004, 2005 si 2006 sume la fondul de dividende al societatii, dar a platit sume de bani cu titlu de dividende constituite inainte de perioada supusa verificarii si pentru care impozitul pe dividende a fost platit pana la finele anului urmator celui in care a fost repartizat profitul net la fondul de dividende.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in data de 27.04.2007 Adunarea Generala Extraordinara a actionarilor SC X SA a hotarat si aprobat o majorare a capitalului social prin suplimentarea capitalului social existent in suma de lei cu suma de lei, prin emiterea unui numar de de titluri suplimentare care sa se rasfranga asupra actionarilor ce vor fi inscrisi in Registrul Actionarilor apartinand SC X SA la data de 16.05.2007, din urmatoarele surse:

- prime de fuziune in suma de lei;
- rezerve constituite din profitul anului fiscal 2006 in suma de lei.

Astfel, capitalul social a fost fixat la suma de lei impartit in actiuni cu valoarea nominala de 0,10 lei fiecare.

La data de 16.05.2007 structura sintetica centralizata a actionariatului conform listei prezentata de Depozitarul Central SA, se prezenta astfel:

- SC LI SRL - 22,39673% din capitalul social;
- SC G SRL - 17,17577% din capitalul social;
- AVAS - 0,50075% din capitalul social;
- Actionari persoane juridice - 38,18448% din capitalul social;
- Actionari persoane fizice - 19,74227% din capitalul social.

In urma Hotararii nr. 2 din data de 27.04.2007 a Adunarii Generale Extraordinare a actionarilor SC X SA, s-a ridicat dreptul de preferinta a actionarilor pentru un numar de 600.951 de actiuni.

Prin adresele nr. 274 si 269 din data de 26.04.2007, SC L I SRL si SC G SRL si- au manifestat in mod expres intentia de renuntare la dreptul de subscriere pentru un numar de 300.951 actiuni, respectiv 300.000 actiuni in favoarea SC C SRL.

Fata de cele prezentate mai sus organele de inspectie fiscala au constatat ca prin renuntarea la dreptul de subscriere de actiuni in favoarea SC C SRL, procentul de detinere a titlurilor de participare a oricarui participant la capitalul social s-a modificat si ca societatea contestatoare nu se incadreaza in categoria " exceptii" de la art.7 pct.12, lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct.100¹, lit.a) din HG nr. 44/2004.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca SC C SRL era actionar la SC A SA(actuala SC X SA) si inainte de majorarea capitalului social, iar ulterior datei de referinta ca urmare a acestei majorari, procentul de detinere a fost modificat.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 16.05.2007 in structura actionariatului SC X SA, persoana juridica SC G SRL detinea 19,17577% din capitalul social al SC X SA si avea o vechime mai mare de doi ani in structura actionariatului societatii, respectiv din data de 22.04.2004 conform cererii de mentiuni nr..... depuse in acest sens la Oficiul Registrului Comertului A iar proportia actionarilor persoane juridice cu vechime sub 2 ani si cu pondere mai mica de 15% in structura actionariatului SC X SA la data de 16.05.2007 era in cuantum de 61,08196%.

Majorarea de capital social a fost operata la Oficiul Registrului Comertului A prin mentiunea nr. /01.08.2007 inscrisa in Certificatul de Inscriere de Mentiuni din data de 03.08.2007 si prin Incheierea Tribunalului A nr..... /02.08.2007 iar la Registrul Actionarilor Miorita dupa aprobarea Comisiei Nationale a Valorilor Mobiliare la data de 02.10.2007(anexa nr. 18).

Tinand cont de cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea de majorare a capitalului social prin distribuirea de titluri de participare suplimentare avand ca

efect modificarea procentului de detinere a titlurilor de participare ale oricarui participant la persoana juridica constituie dividend.

In conformitate cu prevederile art. 94, alin.(3), lit.e) si f) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art. 36, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea avea obligatia calcularii unui impozit pe dividende in **suma de lei** prin aplicarea cotei de impozit pe dividende datorata de persoane juridice de 10% asupra sumei totale de lei cu care a fost majorat capitalul social stabilit suplimentar un impozit pe dividende datorat de persoanele juridice corectata cu ponderea participarii persoanelor juridice la capitalul societatii la data de 16.05.2007 de 61,08196%.

Pentru neplata la termenul legal a impozitului pe dividende stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor juridice in **suma de lei**;

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (pct.III. 8 din raportul de inspectie fiscala)

Perioada supusa verificarii:01.01.2003-30.09.2007

Organele de inspectie fiscala au constatat ca proportia actionarilor persoanelor fizice in structura actionariatului SC X SA la data de 16.05.2007, conform listei emise de Depozitarul Central SA este in cuantum de 19,742275%.

Avand in vedere aspectele constatate cu privire la majorarea capitalului social care a avut ca efect "modificarea procentului de detinere a titlurilor de participare ale oricarui participant la persoana", organele de inspectie fiscala au procedat conform prevederilor art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.94 alin.(3), lit.e) si lit.f) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala la calculul impozitului pe veniturile din investitii de natura dividendelor in suma de lei, prin aplicarea procentului de 16% asupra sumei totale cu care a fost majorat capitalul social corectata cu ponderea participarii persoanelor fizice la capitalul social.

Pentru neachitarea in termenul legal a impozitului pe veniturile din investitii de natura dividendelor in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculate majorari de intarziere in suma de lei.

2)Referitor la impozitul pe veniturile din investitii de natura castigurilor din transferul titlurilor de valoare, transfer realizat in cazul societatilor inchise (pct. III.9 din raportul de inspectie fiscala)

Perioada verificata: 01.01.2003- 30.09.2007

Verificarea modului de constituire, declarare si virare a impozitului pe venitul din investitii de natura castigurilor din transferul titlurilor de valoare in cazul societatilor inchise, pentru anul 2007, a fost efectuata in conformitate cu prevederile art.67 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia in cazul castigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare si din transferul partilor sociale, obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului revine dobanditorului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 10.08.2007 SC X SA a incheiat cu persoana fizica MD, un contract avand ca obiect cesionarea catre SC X SA a unui numar de 7.033 actiuni, actiuni detinute de MD in cadrul SC SU SA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea nominala a acestor actiuni este de lei/ actiune iar Pretul de vanzare net este de lei/ actiune, rezultand un total de lei care a fost incasat integral de cedent, suma ramasa dupa diminuarea impozitului datorat.

La aceeasi data, 10.08.2007, SC X SA a incheiat si cu persoana fizica FI un contract avand ca obiect cesionarea catre SC X SA a unui numar de 209 actiuni, actiuni detinute de FI in cadrul SC SU SA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea nominala a acestor actiuni este de lei/ actiune iar pretul de vanzare net este de lei/ actiune, rezultand un total de lei care a fost incasat integral de cedent, suma ramasa dupa diminuarea impozitului datorat.

Din verificarea modului de constituire de catre societatea contestatoare a bazei de impunere aferenta veniturilor din investitii rezultata din contractele mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in cazul Contractului de Cesiune Actiuni incheiat cu persoana MD, SC X SA a stabilit in mod eronat ca baza de impunere in suma de lei aferenta veniturilor din investitii este diferenta intre pretul primit si incasat de vanzator (..... lei) si valoarea nominala a actiunilor cesionate (..... lei) iar in cazul Contractului de Cesiune Actiuni incheiat cu persoana FI, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SA a stabilit in mod eronat ca baza de impunere aferenta veniturilor din investitii in suma de lei este diferenta intre pretul primit si incasat de vanzator (..... lei) si valoarea nominala a actiunilor cesionate (..... lei).

Urmare a celor constatate, in cazul contractului de cesiune de actiuni incheiat cu persoana fizica MD organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul datorat de societate, stabilind suplimentar o diferenta de impozit in suma de lei.

Suma de lei stabilita suplimentar a fost achitata integral de catre societatea contestatoare in timpul controlului cu OP nr./24.12.2007 (anexa nr. 21).

In cazul contractului de cesiune de actiuni incheiat cu persoana fizica FI organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul datorat de societate, stabilind suplimentar o diferenta de impozit in suma de lei.

Suma de lei stabilita suplimentar a fost achitata integral de catre societatea contestatoare in timpul controlului cu OP nr./24.12.2007 (anexa nr. 21).

II.Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Perioada verificata: 01.01.2003 –30.09.2007

3)Organele de inspectie fiscala au constatat ca intre persoana fizica DI si SC A SA(SC X SA) a fost incheiat Contractul de Promisiune sinalagmatica de vanzare- cumparare actiuni nr./13.04.2006, avand ca obiect promisiunea de vanzare catre SC A SA(actuala SC X SA) a unui numar de 4.281 actiuni detinute de catre DI. DI la SC S SA .

In data de 10.05.2006, partile au convenit rezilierea Promisiunii sinalagmatice de vanzare – cumparare actiuni nr./13.04.2006 deoarece DI. DI a hotarat sa vanda actiunile detinute in cadrul SC S SA unui al client, respectiv SC R SA.

SC A SA(actuala SC X SA) a renuntat la dreptul sau de a achizitiona actiunile ce faceau obiectul Promisiunii sinalagmatice de vanzare – cumparare actiuni nr...../13.04.2006 cu conditia ca SC R SA Bucuresti, respectiv noul cumparator al actiunilor de la DI. DI, sa-i plateasca suma de lei. In acest sens a fost incheiat in data de 10.05.2006 un contract intre SC R SA si SC A SA (actuala SC X SA) autentificat la notariat sub nr./10.05.2007.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea prin care SC A SA(actuala SC X SA) a renuntat la dreptul de a achizitiona actiunile SC S SA in favoarea SC R SA in schimbul platii sumei de lei, constituie o prestare de servicii impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata iar conform prevederilor art.126, alin.(1), art. 129. alin.(2), lit.c), art. 140, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 2, alin.(2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii

nr. 571/2003 aceasta operatiune se include in sfera de cuprindere a taxei pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca in baza extrasului de cont nr...../05.06.2006 emis de BT SA ca SC R SA a virat in data de 29.05.2006 catre SC A SA suma de lei, suma fiind inregistrata de catre societate in contul 764 "Venituri din investitii financiare cedate" prin nota contabila din data de 31.05.2006.

La inregistrarea in contabilitate organele de inspectie fiscala au constatat ca societate a utilizat urmatoarea formula contabila:

5121 Banca = 764 "Venituri din investitii financiare cedate"

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai constatat ca la momentul realizarii venitului societatea nu a emis niciun document justificativ, respectiv factura fiscala, incalcand prevederile art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991.

Fata de cele de mai sus, intrucat operatiunea efectuata de societate intra in sfera de aplicabilitate a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru aceasta operatiune societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei prin aplicarea cotei de 19% asupra contravalorii serviciului prestat.

4) Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SA a vandut pe baza de promisiuni de vanzare cumparare si Contracte de vanzare- cumparare cu plata in rate diverse bunuri mobile si imobile unor clienti persoane fizice si juridice si ca pretul de vanzare solicitat in contractele respective este constituit din rate si dobanzi care sunt mentionate intr- un grafic.

In anul 2007 societatea a facturat cu titlu de *dobanzi* suma totala de lei, (o componenta a pretului de vanzare) catre diversi clienti (anexele 34- 36).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele reprezentand dobanzi rezulta din contractele economice de vanzare – cumparare cu plata in rate (sau promisiuni de vanzare- cumparare) care au fost derulate si inainte de 31.12.2006 si care se continua si in anul 2007. De asemenea , organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost facturate sume cu titlu de *dobanzi* catre SC RP SRL rezultate din promisiunea de vanzare- cumparare cu plata in rate autentificata sub nr. /10.11.2006, perioada de derulare a acestui contract, respective prima facturare efectuandu-se pentru prima data in anul fiscal 2007.

Din verificarile efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru sumele facturate de societate cu titlu de *dobanzi*

societatea contestatoare SC X SA nu a colectat taxa pe valoarea adaugata, considerandu-le operatiuni care nu intra in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere prevederile art.137, alin.(3), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si tinand cont de faptul ca dobanda solicitata de SC X SA reprezinta o componenta a pretului de vanzare- cumparare solicitat in cadrul contractelor de vanzare-cumparare, organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele facturate de societate, reprezentand dobanzi, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art.126 si art.137, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile in anul fiscal 2007 .

Drept urmare, pentru sumele facturate de societatea in perioada 01.01.2007 –30.09.2007 cu titlu de dobanzi organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea avea obligatia colectarii unei taxei pe valoarea adaugata in **suma totala de lei** prin aplicarea cotei de cota de 19% prevazuta la art.140, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

5) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.05.2006 – 30.09.2007, societatea contestatoare a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei inregistrata in facturi fiscale de achizitii de bunuri si prestari de servicii intocmite pe numele altor societati comerciale decat SC A SA(SC X SA), incalcand prevederile art. 145, alin.(8), lit.a) coroborat cu art.155, alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada 01.05.2006 –31.12.2006) si ale art. 146, alin.(1), lit.a) coroborat cu art 155, alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada 01.01.2007 –30.09.2007).

6) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2007 SC X SA a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei inregistrata in facturi fiscale emise de SC A SRL, reprezentand comision de intermediere pentru vanzare de bunuri imobile si comision pentru incheierea de contracte de inchiriere bunuri imobile.

Din actele constitutive ale SC A SRL, a rezultat faptul ca DI. VL detine la aceasta societate calitatea de asociat si administrator. Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca incepand cu luna ianuarie 2007, conform contractului colectiv de munca nr./17.01.2007, DI. VL devine salariat al SC X SA detinand functia de director vanzari.

Analizand necesitatea efectuarii operatiunilor economice reflectate in facturile fiscale emise de catre SC A SRL a carui

administrator era domnul VL, care la acea data era si angajatul SC X SA , in calitate de director de vanzari cu atributii conform fisei postului ce cuprind activitati de intermediere pentru vanzarea de bunuri imobile si incheierea de contracte de inchiriere de bunuri imobile , organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste operatiuni nu au fost efectuate in beneficiul societatii si nu se justifica a fi efectuate de catre o terta persoana.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai constatat ca nu se justifica necesitatea acestor servicii de management in vanzari facturate de SC A SRL avand in vedere ca potrivit statele de salarii, Dl. VL in calitate de Director vanzari, a fost remunerat lunar conform naturii functiei ocupate, respectiv de promovare a vanzarilor.

Prin urmare, intrucat societatea nu a putut justifica necesitatea serviciilor facturate de catre SC A SRL si faptul ca acestea au fost utilizate in beneficiul societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta acestor facturi.

7) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada aprilie 2006 – februarie 2007, societatea contestatoare a achizitionat o serie de servicii in valoare totala de lei din care taxa pe valoarea adaugata in suma de lei (anexa nr. 41) care ulterior, conform Protocolului nr...../04.04.2006 incheiat cu Primaria Municipiului A, urmau sa fie cedate acesteia cu titlu gratuit (anexa nr. 42).

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat de la SC BC SRL in baza contractului nr. /13.04.2006 servicii de proiectare in valoare totala de lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Aceste servicii au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X SA pe baza facturilor fiscale emise de SC BC SRL , respectiv factura fiscala nr. /13.04.2006 si factura fiscala nr. /13.04.2006, societatea deducand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi in suma totala de lei, in lunile aprilie 2006 si iunie 2006.

De asemenea, societatea a mai dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei inscrisa in facturi fiscale emise si de alti furnizori de servicii ai SC X SA (SC E SRL, SC E.O SRL, SC Co SA), reprezentand lucrari care vor fi cedate in folosul Primariei Municipiului A in baza protocolului nr. /04.04.2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SA a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata lei inscrisa in facturile fiscale emise de SC BC SRL, SC E SRL, SC E.O SRL,

SC Co A SA, incalcand prevederile art. 145, alin.(3), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat serviciile achizitionate, mentionate mai sus nu au fost destinate utilizarii de catre societatea contestatoare in folosul operatiunilor sale taxabile, ele fiind efectuate in folosul Primariei Municipiului A conform contractului incheiat in acest sens in data de 04.04.2006.

Intrucat in luna decembrie 2006 societatea a stornat taxa pe valoarea adaugata in suma delei inscrisa in facturile fiscale emise de SC BC SRL, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de lei, dar la recalcularea taxei pe valoarea adaugata datorata de societate au tinut cont de regularizarea sumei de lei efectuata prin Nota contabila nr...../31.12.2006.

In ceea ce priveste suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa eronat de societate de pe facturi emise de alti furnizori de servicii SC E SRL, SC E.O SRL, SC Co SA, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta reprezinta obligatie suplimentara de plata ca urmare a incalcarii prevederilor art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

//.Referitor la impozitul pe profit

Perioada verificata: 01.01.2003- 30.09.2007

8)Organele de insptcie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a inregistrat in evidenta contabila in rulajul contului 611 "Cheltuieli cu reparatiile", o serie de reparatii aferente mijloacelor fixe din patrimoniu.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca in perioada 01.01.2004 –31.12.2004 societatea contestatoare a efectuat o serie de cheltuieli asupra unor bunuri imobile proprii pe care le- a inregistrat in evidenta contabila in rulajul contului 471 "*Cheltuieli inregistrate in avans*" pe care ulterior le-a stornat, inregistrandu- le in contul 611 "*Cheltuieli cu reparatiile*".

Urmare a analizarii situatiilor si devizelor de lucrari, contracte incheiate si facturi fiscale ce au stat la baza inregistrarilor in contabilitate a lucrarilor care au fost considerate de societate ca fiind reparatii la anumite cladiri, organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din aceste lucrari reprezinta investitii, intrucat au avut ca efect sporirea gradului de confort si ambient si imbunatatirea performantelor mijloacelor fixe fata de parametrii initiali.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2003-2005 societatea a efectuat lucrari de modernizare asupra cladirii "Corp Principal" si asupra cladirii " Hala Pe", astfel:

-in perioada 01.01.2003-30.11.2003 societatea a efectuat lucrari de modernizare la cladirea "Corp Principal" in valoare de lei

-in perioada 01.01.2004-31.12.2004 societatea a efectuat lucrari de modernizare la cladirea "Sectie Pepsi" in valoare de lei

-in perioada 01.01.2005-31.10.2005 societatea a efectuat lucrari de modernizare la cladirea "Sectie Pepsi" in valoare de lei.

In vederea efectuării calculului amortizării investițiilor efectuate de societate asupra cladirilor "Co" si "Hala Pe" , organele de inspectie fiscala au solicitat societatii documente de proprietate din care sa rezulte data achizitiei sau data punerii in functiune a acestor cladiri.

Societatea nu a prezentat documentele solicitate organului de inspectie fiscala.

Ca urmare, pentru a putea stabili anul punerii in functiune a cladirilor asupra carora s-au efectuat lucrari de modernizare organele de inspectie fiscala au tinut cont de rapoartele de reevaluare efectuate de SC A SA(SC X SA).

In temeiul art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea masa profitului impozabil aferent exercitiului fiscal 2003, tinand cont ca societatea a introdus eronat pe contul de cheltuieli cu reparatiile, investitiile efectuate la Cladirea Corp Principal suma de 135.396 lei, fara sa le recunoasca concomitent drept imobilizari, si au regularizat aceste sume pe baza amortizarii calculate asupra valorii investitiei, corelate cu durata de utilizare ramasa a mijlocului fix, respective in anii fiscali 2003(decembrie), 2004, 2005, 2006 si in perioada 01.01.2007 –30.09.2007.

Ca urmare, la sfarsitul exercitiului fiscal 2003, in urma recalcularii efectuate de organele de inspectie fiscala, a fost stabilit un profit impozabil in suma delei, respectiv un impozit pe profit in suma de lei, fata de impozitul declarat de societate in suma de lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar in **suma de lei.**

Deoarece ultima lucrare efectuata si identificata ca fiind modernizare asupra cladirii Sectia Pe a avut loc in luna octombrie 2005, organele de inspectie fiscala au considerat aceasta data ca fiind data finalizarii investitiei, stabilind ca nedeductibile in anul 2004 cheltuieli inregistrate de societate ca fiind reparatii si care au reprezentat in fapt investitii in suma totala de lei, urmand ca incepand cu luna noiembrie 2005 sa influenteze profitul impozabil cu amortizarea aferenta acestor investitii.

Prin urmare organele de inspectie fiscala in temeiul art. 19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a art. 94, alin.(3), lit.e) si f) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, la recalcularea masei profitului impozabil aferent exercitiului fiscal 2004 tinand cont de faptul ca societatea a introdus in mod eronat in contul de cheltuieli cu reparatiile, investitiile efectuate la cladirea Sectia Pe in suma de lei, fara a le recunoaste drept imobilizari.

Totodata la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2004 s- a tinut cont de constatarile efectuate de organele de inspectie fiscala in anul fiscal 2003 cu privire la acordarea deductibilitatii pentru cheltuielile privind amortizarea investitiei efectuate la cladirea Corp Pr.

Fata de cele prezentate mai sus, a fost stabilit un profit impozabil in suma de lei, respective un impozit pe profit in suma de lei fata de impozitul declarat de societate in suma de lei, diferenta in **suma de lei** reprezentand impozit pe profit suplimentar.

In anul fiscal 2005 organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile cheltuielile inregistrate de societate ca fiind reparatii si care reprezentau de fapt investitii in suma totala de lei, urmand ca incepand cu luna noiembrie 2005 sa se influenteze profitul impozabil cu amortizarea aferenta acestei investitii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca amortizarea deductibila lunara calculata de catre organele de inspectie fiscala, aferenta investitiei totale efectuate in perioada 2004 –2005 in suma totala de lei se acorda societatii pe durata de viata ramasa si tinand cont de data punerii in functiune (01.01.1977) a bunului imobil Cladire Sectia Pe si de data finalizarii investitiei, respectiv pe perioada 01.11.2005 –31.01.2007.

Prin urmare organelle de inspcctie fiscala au procedat in temeiul art.19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a art. 94, alin.(3) lit.e) si f) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, la recalcularea masei profitului impozabil aferent anului fiscal 2005 tinand cont de faptul ca societatea a introdus in mod eronat pe conturi de cheltuieli cu reparatii in anul 2005, investitiile efectuate la Cladirea Sectia Pepsi in suma de lei, fara sa le recunoasca drept imobilizari, si au regularizat aceste sume pe baza amortizarii calculate asupra valorii investitiei, corelate cu durata de utilizare ramasa a mijlocului fix, respectiv in anii fiscali 2005(noiembrie si decembrie), 2006 si in perioada 01.01.2007- 30.09.2007 (data pana cand a fost verificata fiscal din punct de vedere a constituirii impozitului pe profit).

9) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2005 societatea contestatoare a incheiat 2 contracte de Promisiuni vanzare- cumparare, respectiv: contractul de promisiune de vanzare cumparare nr./03.01.2005 in suma de euro incheiat cu SC D

SRL si contractul de promisiune de vanzare cumparare nr./14.06.2005 in suma de euro incheiat cu SC MV SRL.

In baza acestor contracte societatea a predat clientilor anumite bunuri imobile cu drept de folosire a acestora.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile rezultate ca urmare a predarii bunurilor imobile cu drept de folosinta catre cumparatori la data predarii imobilelor, conform Contractelor de Promisiuni de vanzare-cumparare incheiate in acest sens, ci le-a inregistrat in evidenta contabila la o data ulterioara, respectiv la data incheierii Contractelor de vanzare- cumparare in forma autentica si care aveau ca obiect aceleasi bunuri imobile care faceau obiectul Contractelor de Promisiuni de vanzare- cumparare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin incheierea acestor contracte de promisiune vanzare-cumparare si neinregistrarea veniturilor la momentul predarii folosintei bunurilor societatea a denaturat profitul impozabil, in sensul ca s-a amanat constituirea si virarea impozitului pe profit rezultat in urma acestor operatiuni.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SA a calculat si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea bunurilor imobile intre data incheierii contractelor de promisiune de vanzare-cumparare si data incheierii contractelor in forma autentica.

Organele de inspectie fiscala au procedat la regularizarea cheltuielilor cu amortizarea ce faceau obiectul promisiunilor de vanzare cumparare , considerand cheltuiala inregistrata de societate, intre data la care au fost incheiate promisiunile de vanzare-cumparare si data incheierii contractelor de vanzare-cumparare in forma autentica, ca fiind nedeductibila fiscal, deoarece imobilele nu se mai aflau in folosinta societatii verificate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in acelasi an societatea a incheiat cu SC T SRL contractul de vanzare- cumparare nr./15.12.2005 in suma de euro, plus taxa pe valoarea adaugata .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data incheierii contractului de vanzare-cumparare societatea a inregistrat doar partial veniturile rezultate in urma vanzarii, diferenta fiind inregistrata ulterior, respectiv in luna aprilie 2006. Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de lei a fost inregistrata ca venit in trimestrul IV 2005 iar diferenta de lei a fost inregistrata ca venit in luna aprilie 2006.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca scaderea din gestiune a bunului vandut s-a efectuat in doua transe,

respectiv in luna decembrie 2005 cu suma de lei si in luna martie 2006 cu suma de lei, raportat la costul de achizitie al bunului imobil vandut de lei.

Avand in vedere faptul ca actul de vanzare- cumparare a fost intocmit in valuta, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat prevederile pct. 4.73 din OMFP nr. 306/2002, potrivit carora la inregistrarea in contabilitate a veniturilor rezultate din contract, societatea avea obligatia sa utilizeze cursul de schimb leu/euro comunicat de BNR la data efectuarii operatiunii economice.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat veniturile in contabilitate la un alt curs decat cel de la data efectuarii tranzactiei, rezultand o diferenta de venit neinregistrata pana la data finalizarii inspectiei fiscale in suma de lei (anexa nr. 68).

Tinand cont de prevederile pct.4.3 lit.c) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, organele de inspectie fiscala au procedat la regularizarea cheltuielilor cu scaderea din gestiune la data recunoasterii veniturilor rezultate din contractul de vanzare cumparare nr...../15.12.2005 incheiat cu SC T SRL.

Ca urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent exercitiului 2005 conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal tinand cont de influentele rezultate din recunoasterea veniturilor realizate de catre societate la momentul efectuarii lor in conformitate cu prevederile pct.5.3 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.306/2002, respectiv la momentul in care imobilele au fost predate spre folosinta cumparatorilor.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2006 societatea contestatoare a incheiat 2 contracte de Promisiuni vanzare-cumparare, respectiv:contractul de promisiune de vanzare- cumparare nr./21.08.2006 in suma de euro incheiat cu SC E SRL si respectiv contractul de promisiune de vanzare- cumparare nr./17.12.2006 in suma de euro incheiat cu SC MF SRL.

In baza acestor contracte societatea a predat clientilor anumite bunuri imobile cu drept de folosire a acestora.

Urmare a contractelor de promisiune de vanzare-cumparare mentionate mai sus, societatea contestatoare a incheiat in anul 2007, doua contracte de vanzare- cumparare care au avut ca obiect aceleasi bunuri imobile, respectiv: contractul de vanzare-cumparare nr./13.09.2007 incheiat cu SC E SRL si contractul de vanzare- cumparare nr./27.02.2007 incheiat cu SC MF SRL.

Scaderea din gestiune a bunurilor imobile ce faceau obiectul contractelor de vanzare-cumparare s-a efectuat de catre societate la data la care au fost incheiate contractele de vanzare cumparare in forma autentica.

Avand in vedere prevederile pct.214 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si art. 6, alin.(1) din Legea nr. 82/1991, republicata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile rezultate ca urmare a predarii bunurilor imobile cu drept de folosinta catre cumparatori la data predarii imobilelor, conform Contractelor de Promisiuni de vanzare-cumparare incheiate in acest sens, ci le-a inregistrat in evidenta contabila la o data ulterioara, respectiv la data incheierii Contractelor de vanzare- cumparare in forma autentica si care aveau ca obiect aceleasi bunuri imobile care faceau obiectul Contractelor de Promisiuni de vanzare- cumparare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin incheierea acestor contracte de promisiune vanzare-cumparare si neinregistrarea veniturilor la momentul predarii folosintei bunurilor societatea a denaturat profitul impozabil, in sensul ca s-a amanat constituirea si virarea impozitului pe profit rezultat in urma acestor operatiuni.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca la sfarsitul anului fiscal 2006 societatea a efectuat reevaluarea patrimoniului si ca printre mijloacele fixe reevaluate s-au numarat si bunurile imobile ce faceau obiectul contractelor de promisiune de vanzare- cumparare nr. /21.08.2006 si nr. /17.12.2006 cu toate ca aceste bunuri nu se mai aflau in folosinta societatii contestatoare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a introdus pe cheltuieli amortizarea plusului de reevaluare aferent imobilelor ce faceau obiectul promisiunilor de vanzare-cumparare si dupa data cedarii acestora catre clienti.

Desi societatea a inclus pe cheltuieli cu amortizarea plusul de reevaluare aferent imobilelor ce faceau obiectul promisiunilor de vanzare-cumparare, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de aceste cheltuieli deoarece reevaluarea imobilelor respective s-a efectuat **dupa data la care au fost cedate bunurile clientilor sai.**

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la regularizarea cheltuielilor cu scaderea din gestiune la data recunoasterii veniturilor in conformitate cu prevederile pct.214 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre data incheierii contractelor de promisiune de vanzare cumparare si data incheierii contractelor in forma autentica, societatea a calculat

si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea bunurilor imobile ce faceau obiectul contractelor.

Organele de inspectie fiscala au procedat la regularizarea cheltuielilor cu amortizarea bunurilor imobile ce faceau obiectul contractelor de promisiune de vanzare cumparare, inregistrate de societate la data la care au fost incheiate promisiunile de vanzare cumparare, considerand cheltuielile inregistrate de societate in aceasta perioada ca nedeductibile fiscal deoarece imobilele nu se mai aflau in folosinta acestora.

Avand in vedere faptul ca promisiunea de vanzare-cumparare nr...../07.12.2006 incheiata cu SC MF SRL a fost intocmit in valuta, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat prevederile pct. 152 din OMFP nr. 1752/2005, potrivit carora la inregistrarea in contabilitate a veniturilor rezultate din contract, societatea avea obligatia sa utilizeze cursul de schimb leu/euro comunicat de BNR la data efectuarii operatiunii economice.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat veniturile in contabilitate la un alt curs decat cel de la data efectuarii tranzactiei, rezultand o diferenta de venit neinregistrata pana la data finalizarii inspectiei fiscale in suma de lei (anexa nr. 68).

Ca urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent exercitiului 2006 conform prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal tinand cont de influentele rezultate din recunoasterea veniturilor realizate de catre societate la momentul efectuarii lor in conformitate cu prevederile pct.152 si 214 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005, respectiv la momentul in care imobilele au fost predate spre folosinta cumparatorilor.

10) Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila si a dedus o serie de cheltuieli reprezentand prestari de servicii facute in favoarea unei alte personae juridice, respectiv Primaria Municipiului A, conform contractului incheiat la data de 04.04.2006.

Pentru serviciile achizitionate (proiectare) a fost incheiat contractul nr. /13.04.2006 (anexa nr. 43) cu SC BC SRL in valoare de lei cu taxa pe valoarea adaugata in suma de lei. Aceste servicii au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X SA pe baza facturilor fiscale pe conturi de cheltuieli deductibile fiscal.

Societatea a regularizat ulterior aceste cheltuieli, stornandu-le din evidenta contabila, drept pentru care organele de inspectie fiscala le-au considerat nedeductibile pana la data stornarii acestora.

In conformitate cu art. 21, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli nedeductibile fiscala si au procedat la regularizarea acestor cheltuieli in suma de lei, considerandu- le nedeductibile fiscala pana la data la care acestea au fost stornate din evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in data de 18.04.2006, conform Actului aditional la statut nr. /18.04.2006 si a incheierii nr. /26.04.2006 a Tribunalului A, SC X SA a fuzionat, prin absorbtie cu alte cinci societati comerciale preluate in totalitate a patrimoniului acestora. Printre aceste societati s-a aflat si SC IT SRL A. Inainte de data fuziunii SC X SA detinea la SC IT SRL un numar de 3.002.800 actiuni cu o valoarea nominala de 0,10 lei/ actiune, respective o valoarea fiscala de lei (anexa nr. 79).

Cu ocazia fuziunii, actiunile mentionate mai sus au fost reevaluate conform anexei raportului de evaluare globala a societatiilor participante la fuziune prin absorbtie a SC X SA (fosta SC A SA) intocmit in luna ianuarie 2006 de catre SC SC SRL la o valoare delei (anexa nr. 80) fiind preluate de societatea absorbanta SC X SA sub forma actiunilor proprii la valoarea reevaluada de lei.

Societatea a vandut aceste actiuni proprii in cursul anului 2007, calculand profitul impozabil rezultat in urma vanzarii actiunilor ca diferenta intre pretul de vanzare al acestora si valoarea reevaluada, considerand ca si cheltuiala deductibila fiscala suma de lei.

De asemenea, organelle de inspectie fiscala au constatat ca SC X SA a emis actiuni noi proprii corespunzator capitalului social rezultat din aceasta operatiune de fuziune si a optat pentru vanzarea lor in termen de un an de la dobandire, dar la scoaterea lor din gestiune nu a tinut cont de valoarea nominala a actiunilor, inregistrand cheltuieli la valoarea reevaluada a acestora.

Fata de cele mentionate mai sus si in conformitate cu art.7, pct.33, lit.b), art.27, alin.(4), lit.a) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si Cap.1, lit.a) referitor la tratamentul fiscal pentru societatea absorbanta din Normele Metodologice pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea in contabilitate a principalelor operatiuni de fuziune, divizare, dizolvare si lichidare a societatiilor comerciale precum si retragerea sau excluderea unor asociati din cadrul societatiilor comerciale si tratamentul fiscal ala acestora, aprobate din OMFP nr. 1376/2004, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil, stabilind un impozit suplimentar in suma de lei.

11) Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SA a inregistrat in evidenta contabila pe conturi de cheltuieli deductibile

suma delei cu taxa pe valoarea adaugata in suma de lei (anexa nr. 39) in baza facturilor emise de SC An SRL, reprezentand comision de intermediere pentru vanzare de bunuri imobile si comision pentru incheierea de contracte de inchiriere bunuri imobile.

Datorita faptului ca societatea nu poate justifica necesitatea serviciilor facturate de catre SC An SRL si faptul ca acestea sunt utilizate in beneficiul societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli efectuate de societate privind serviciile de comision si intermediere pentru vanzare de bunuri imobile inregistrate in evidenta contabila sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal conform prevederilor art. 19, alin.(1), art. 21, alin.(4), lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

1)Referitor la suma delei reprezentand impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, majorarile de intarziere in suma de lei aferente, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de lei si majorarile de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice - Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca pentru majorarea capitalului social din rezervele constituite din profitul anului 2006, societatea datoreaza impozit pe dividende in conditiile in care s-a modificat procentul de detinere a titlurilor de participare pentru participarea la persoana juridica.

Perioada supusa verificarii: 01.01.2003-31.10.2007

In fapt, la data de 27.04.2007 Adunarea Generala Extraordinara a Actionarilor SC X SA a hotarat si a aprobat majorarea capitalului social al societatii in suma de lei cu suma de lei , prin emiterea unui numar de de titluri de participare suplimentare.

Majorarea capitalului social a fost efectuata de societate din prime de fuziune in suma de lei precum si din rezerve constituite din profitul fiscal al anului 2006 in suma de lei.

Astfel, capitalul social a fost fixat la suma de lei impartit in 106.822.289 actiuni cu valoarea nominala de 0,10 lei fiecare.

In urma verificarii efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin Hotararea nr..... din data de 27.04.2007 a Adunarii Generale Extraordinare a actionarilor SC X SA s-a ridicat dreptul de preferinta a actionarilor pentru un numar de 600.951 de actiuni.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin adresele nr.274 si nr.269 din data de 26.04.2007 , SC L SA si SC G SRL si-au manifestat intentia de renuntare la dreptul de subscriere pentru un numar de 300.951 actiuni, respectiv 300.000 actiuni in favoarea SC C SRL.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin renuntarea la dreptul de subscriere de actiuni in favoarea SC C SRL , procentul de detinere a titlurilor de participare a actionarilor societatii a fost modificat.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea de majorare a capitalului social prin distribuirea de titluri de participare suplimentare avand ca efect modificarea procentului de detinere a titlurilor de participare ale actionarilor societatii la persoana juridica constituie dividend.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu prevederile art.36 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare la calculul impozitului pe veniturile din dividende datorat de persoane juridice in suma de lei si in conformitate cu prevederile 67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul impozitului pe veniturile din investitii de natura dividendelor distribuite persoanelor fizice.

Prin contestatia formulata societatea precizeaza ca majorarea capitalului social s-a facut prin emiterea de actiuni de catre SC X SA si repartizarea acestora tuturor actionarilor societatii, propotional cu cota de participare a acestora la capitalul social. Toti actionarii existenti, mai putin SC L SA si SC G SRL, care au renuntat la o parte din actiunile primite prin majorare in favoarea SC C SRL si-au pastrat cota de majorare la capitalul social.

In drept, art.7 pct.12 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, defineste notiunea de dividend astfel:

“12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept

consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;[...]

Potrivit acestor prevederi legale, ca regula generală, orice distribuire în bani sau în natura efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică este definită ca dividend.

Prin excepție de la această regulă generală, legiuitorul a prevăzut că nu se consideră dividend distribuirea de titluri de participare suplimentare în condițiile în care aceasta nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică.

Prin urmare, în situația în care societatea nu se încadrează în excepția prevăzută de art.7 pct.12 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea îi sunt incidente prevederile art.36 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data de 01.01.2007, care precizează:

“ART. 36

(1) O persoană juridică română care plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină și să verse impozitul pe dividende reținut către bugetul de stat, așa cum se prevede în prezentul articol.

(2) Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 10% asupra dividendului brut plătit către o persoană juridică română.

De asemenea, se reține faptul că prin pct. 100¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a prevăzut în mod expres care sunt operațiunile care nu intra sub incidența prevederilor art.36 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Nu intră sub incidența prevederilor art. 36 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind considerate dividend, următoarele distribui:

a) distribuii de titluri de participare suplimentare, astfel cum acestea sunt definite la art. 7 pct. 12 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, efectuate în legătură cu o operațiune de majorare a capitalului social al unei persoane juridice, care nu modifică, pentru participanții la persoana juridică respectivă, procentul de deținere a titlurilor de participare;[...]

Din analiza raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, rezulta ca SC X SA a distribuit titluri de participare suplimentare ca urmare a majorarii capitalului social al societatii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca majorarea capitalului social a fost hotarata si aprobata la data de 27.04.2007 de Adunarea Generala Extraordinara a Actionarilor ai SC X SA.

Astfel, prin Hotararea Adunarii Generale Extraordinare a actionarilor SC X SA nr...../27.04.2007 s-a majorat capitalul social al societatii cu suma de lei, reprezentand un numar de actiuni cu valoarea nominala de 0,1 lei, astfel:

“-suma de lei prin emiterea a 600.951 actiuni cu valoarea nominala de 0,1 lei care se considera a fi subscrise de catre presedintele C.A, SC C SRL, in contul onorariului de succes pentru anul 2006, conform contractului de management”.[...]

-suma de lei prin emiterea a 45.523.430 actiuni cu valoarea nominala de 0,1 lei distribuite gratuit actionarilor existenti la data de inregistrare”

Prin aceeasi hotarare s-a ridicat dreptul de preferinta al actionarilor pentru cele 600.951 actiuni acordate in contul onorariului de succes, in baza art.217 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata si modificata, care precizeaza:

“(1) Dreptul de preferință al acționarilor poate fi limitat sau ridicat numai prin hotărârea adunării generale extraordinare a acționarilor.”

Prin adresele nr.274 si nr.269 din 26.04.2007, (anexele nr.14 si nr.15 la raportul de inspectie fiscala), SC G SRL si SC L SA, in calitate de actionari ai SC X SA, renunta la dreptul de preferinta pentru un numar de 300.000 actiuni si respectiv 300.951 actiuni, cuvenite ca urmare a majorarii capitalului social al SC X SA in favoarea presedintelui SC X SA , respectiv in favoarea SC C SRL, in contul onorariului de succes pentru anul 2006, conform contractului de administrare (management) din data de 26.10.2006.

De asemenea, se retine faptul ca prin aceeasi hotarare se precizeaza ca efectele acesteia se *“rasfrang asupra actionarilor ce vor fi inscrisi in Registrul Actionarilor la data de 16.05.2007.”*

Potrivit art.216 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, in forma aplicabila incepand cu data de 12.01.2007:

“(1) Acțiunile emise pentru majorarea capitalului social vor fi oferite spre subscriere, în primul rând acționarilor existenți, proporțional cu numărul acțiunilor pe care le posedă.”

Fata de aceste prevederi legale rezulta ca la majorarea capitalului social se acorda actionarilor existenti actiuni pentru subscriere cu scopul de a-si pastra procentul de participare la capitalul social.

Or, in speta un numar de 600.951 de actiuni “se considera a fi subscrise de catre presedintele C.A, SC C SRL, in contul onorariului de succes pentru anul 2006, conform contractului de management” ca urmare a renuntarii de catre SC G SRL si SC LAICOM INVEST SA, in calitate de actionari ai SC X SA la dreptul de preferinta pentru cele 600.951 de actiuni, cuvenite ca urmare a majorarii capitalului social al SC X SA.

Prin urmare, prin renuntarea de catre cei doi actionari ai SC X SA la dreptul de preferinta pentru cele 600.951 de actiuni in favoarea SC C SRL, care a subscris pentru aceste actiuni, s-a modificat procentul de detinere a titlurilor de participare detinute de cei doi actionari la SC X SA .

Se retine faptul ca prin insasi contestatia formulata societatea recunoaste ca s-a modificat procentul de detinere de actiuni al SC L SA si SC G SRL, prin aceasta societatea precizand ca “toti actionarii existenti, mai putin SC L SRL si SC G SRL, care au renuntat la parte din actiunile primite prin majorare in favoarea SC C SRL, si-au pastrat cota de participare la capitalul social.”

Mai mult, conform anexei nr.13 la raportul de inspectie fiscala intitulata “Structura sintetica consolidata a actionarilor pentru SC X SA, simbol ARCV la data de 16.05.2007 (detineri peste 10% inclusiv)” inregistrata la Depozitarul Central sub nr...../18.05.2007, SC X SA avea urmatoarea structura a actionarilor:

SC L SA	22.39673%
SC G SRL	19.17577%
AVAS	0.50075%
Persoane juridice	38.18448%
Persoane fizice	19.74227%

Asa cum rezulta din certificatul de inregistrare mentiuni nr...../01.08.2007, anexa nr.16 la raportul de inspectie fiscala, majorarea de capital social efectuata de SC X SA in baza hotararii adunarii generale extraordinare a actionarilor nr...../27.04.2007, a fost inregistrata in registrul comertului la data de 02.08.2007 in baza incheierii judecatorului delegat nr...../02.08.2007.

De asemenea din analiza istoricului SC X SA in perioada 28.05.1991-23.01.2007 furnizat de Ministerul Justitiei – Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul A organelor de inspectie fiscala cu adresa nr...../19.02.2007 inregistrat la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr...../07.08.2008 rezulta

ca la data de 18.04.2006 SC X SA inregistra capitalul social de lei la care s-a efectuat majorarea de capital social, SC G SRL detinea o cota de 16,5442% din capitalul social iar SC L SA detinea o cota de 24.5072 % din capitalul social.

Prin urmare, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta o modificare a numarului titlurilor de participare detinute de actionarii SC G SRL si SC L SA.

In ceea ce priveste argumentul societatii ca Hotararea Adunarii Generale Extraordinare a Actionarilor din data de 27.04.2007 prin care s-a ridicat dreptul de preferinta pentru cele 600.951 de actiuni nu a produs niciun efect, deoarece a fost luata cu incalcarea dispozitiilor art.240 din alin.1 din Legea nr.297/2004 privind piata de capital, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei atata timp cat majorarea capitalului social a fost inregistrata la Oficiul Registrului Comertului A prin mentiunea nr.31559/01.08.2007 inscrisa in certificatul de Inscrisie de mentiuni din data de 03.08.2007 iar in Registrul Actionarilor Miorita dupa aprobarea Comisiei Nationale a Valorilor Mobiliare la data de 02.10.2007.

In concluzie, avand in vedere faptul ca prin majorarea capitalului social s-a modificat procentul la capitalul social detinut de SC G SRL si SC L SA, se retine ca societii nu ii pot fi aplicabile prevederile art.7 alin.1 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la data de 01.01.2007.

Prin urmare, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza impozitul pe veniturile din dividende distribuit juridice in suma de lei si impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de lei conform prevederilor art.36 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de societate ca neintemeiata.

Referitor la accesoriile aferente debitului in suma de lei reprezentand impozit pe dividende datorat de persoane juridice stabilite suplimentar, ***respectiv majorarile de intarziere in suma de lei***, si accesoriile aferente debitului in suma lei reprezentand impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice, ***respectiv majorarile de intarziere in suma de lei*** se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitului in suma de lei reprezentand impozit pe dividende datorat de persoane juridice si debitului in suma de lei reprezentand impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice

reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul in suma de lei reprezentand impozit pe veniturile din dividende datorat de persoane juridice si debitul in suma de lei reprezentand impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datoreaza pe cale de consecinta **si majorarile de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice si majorarile de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.**

2) Referitor la suma de lei reprezentand impozitul pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare si majorarile de intarziere aferente in suma de lei- *Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta asupra modului de stabilire a bazei de impunere pentru castigul din transferul unor titluri de valoare determinat in baza unor contracte de cesiune actiuni incheiate cu doua persoane fizice, in conditiile in care societatea a prevazut prin contract ca plateste vanzatorului un “pret de vanzare net” rezultat dupa scaderea impozitului.*

In fapt, in data de 10.08.2007 SC X SA a incheiat doua contracte de cesiune de actiuni cu doua persoane fizice, astfel:

-cu persoana fizica MD, avand ca obiect cesionarea catre SC X SA a unui numar de 7.033 actiuni, actiuni detinute de persoana fizica in cadrul SC S SA.

-cu persoana fizica FI avand ca obiect cesionarea catre SC X SA a unui numar de 209 actiuni, actiuni detinute de persoana fizica in cadrul SC S SA.

Prin raportul de inspectie fiscala nr...../29.02.2008 s-a constatat ca baza de impozitare pentru impozitul pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, a fost stabilita de societate astfel:

-ca diferenta intre suma de lei reprezentand pretul primit si incasat de vanzator, suma ramasa dupa diminuarea impozitului datorat si suma de lei reprezentand valoarea nominala a actiunilor cesionate, in cazul contractului de cesiune de actiuni incheiat intre SC X SA si persoana fizica MD

-ca diferenta intre suma de lei reprezentand pretul primit si incasat de vanzator, suma ramasa dupa diminuarea impozitului datorat si suma de lei reprezentand valoarea

nominala a actiunilor cesionate, in cazul contractului de cesiune de actiuni incheiat intre SC X SA si persoana fizica FI.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea in mod eronat a luat in calcul la stabilirea impozitului pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare **pretul de vanzare NET** stabilit contractual si care reprezinta “*suma ramasa dupa diminuarea impozitului datorat*” si nu valoarea de tranzactionare a actiunilor.

Urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala au recalculat baza impozabila, stabilind suplimentar un impozit pe veniturile din investitii de natura castigurilor din transferul titlurilor de valoare, in suma totala de lei.

Prin adresa nr...../03.04.2008 inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr...../15.04.2008, Directia generala a finantelor publice A precizeaza ca pentru neplata in termenul legal a impozitului pe venitul din investitii de natura castigurilor din transferul titlurilor de valoare de lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca a calculat in mod corect impozitul pe venit raportat la castigul declarat de cedent si ca numai cedentii sunt in masura sa justifice castigul declarat.

In drept, art.67 alin.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, [...] se efectuează astfel:[...]

b) în cazul câștigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare, în cazul societăților închise, și din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului. Calculul și reținerea impozitului de către dobânditor se efectuează la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți. Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, la fiecare tranzacție, impozitul fiind final. Transmiterea dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare sau a părților sociale trebuie înscrisă în registrul comerțului și/sau în registrul asociaților/acționarilor, după caz, operațiune care nu se poate efectua fără justificarea virării impozitului la bugetul de stat. Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau a valorilor mobiliare la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eșalonat;”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru castigul determinat din transferul valorilor mobiliare, in cazul societatilor inchise, obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului revine dobanditorului.

Art.66 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la data de 03.04.2007, prevede:

(1) Câștigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale, reprezintă diferența pozitivă/negativă dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare pe tipuri de titluri de valori, diminuată, după caz, cu costurile aferente tranzacției.[...]”

Potrivit prevederilor art.66 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare **“câștigul se determină ca diferență între prețul de vânzare și prețul de cumpărare preferențial, diminuat cu costurile aferente tranzacției”**.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Prin contractul de cesiune de actiuni incheiat la data de 10.08.2007 MD in calitate de cedent a cesionat SC X SA in calitate de cesionar un numar de 7.033 actiuni.

La aceeași data SC X SA a incheiat cu FI contractul de cesiune actiuni, prin care FI in calitate de cedent a cesionat SC X SA in calitate de cesionar un numar de 209 actiuni detinute la SC S SA .

Se retine ca prin contractul de cesiune actiuni incheiat cu persoana fizica MD s-a prevazut ca **“pretul de vanzare NET este de lei/actiune, rezultand un total de si a fost incasat integral de cedent ”** iar prin contractul de cesiune actiuni incheiat cu FI s-a prevazut ca **“pretul de vanzare NET este de ... lei/actiune, rezultand un total de si a fost incasat integral de cedent”**.

Din analiza contractelor de cesiune actiuni mentionate mai sus se retine ca acestea se refera la **pretul de vanzare net** achitat vanzatorului pentru actiuni, rezultat dupa scaderea impozitului datorat conform prevederilor legale si nu la valoarea de tranzactionare a acestor titluri imobilizate.

Prin urmare, se retine ca societatea a stabilit baza de impozitare pentru câștigul din transferul titlurilor de valoare ca diferenta intre pretul de vanzare net incasat de vanzator si valoarea nominala a actiunilor tranzactionate, iar nu ca diferenta intre suma bruta convenita vanzatorului si valoarea nominala a actiunilor vandute de acesta cumparatorului contestator.

Mai mult, se retine ca insasi societatea a inregistrat in propria evidenta contabila, respectiv in fisa sah pentru contul 404 "Furnizori de imobilizari" titluri imobilizate la o valoare ce cuprinde **pretul de vanzare net achitat vanzatorului plus impozitul aferent.**

Avand in vedere cele retinute mai sus, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au recalculat baza impozabila pentru **câștigul din transferul titlurilor de valoare** determinat in baza contractelor de cesiune actiuni incheiate cu doua persoane fizice si in mod legal au stabilit ca societatea datoreaza diferenta de impozit pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare in suma de lei.

Referitor la accesoriile aferente debitului in suma de lei reprezentand impozit pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, **respectiv majorarile de intarziere in suma de lei**, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitului in suma de lei reprezentand impozit pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul in suma de lei reprezentand impozit pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datoreaza pe cale de consecinta **si majorarile de intarziere in suma de lei aferente** impozitului pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

II. 1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei- *Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca pentru veniturile realizate de SC A SA (actuala SC X SA) conform actului aditional la promisiunea sinalagmatica de vanzare-cumparare actiuni si a contractului incheiat cu SC R SA se datoreaza taxa pe valoarea adaugata, respectiv daca aceste operatiuni intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata ca prestari de servicii.*

In fapt, la data de 13.04.2006 a fost incheiat intre SC A SA (SC X SA) si domnul DI un contract avand ca obiect promisiunea de vanzare catre SC A SA (SC X SA) a unui numar de 4.281 actiuni detinute de catre domnul Dat Ionel la SC S SA .

Prin actul aditional la promisiunea de vanzare-sinalagmatica de vanzare-cumparare actiuni nr..../13.04.2004, autentificat la notariat sub nr..../10.05.2006, partile au convenit rezilierea promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare actiuni nr..../13.04.2006 intrucat domnul DI a hotarat sa vanda actiunile detinute in cadrul SC S SA unui alt client, respectiv SC R SA.

SC A SA(SC X SA) a renuntat la dreptul sau de a achizitiona actiunile ce faceau obiectul promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare actiuni nr..../13.04.2006 cu conditia ca noul cumparator al actiunilor, respectiv SC R SA sa-i plateasca suma de lei. In acest sens a fost incheiat intre SC R SA si SC X SA contractul autentificat la notariat sub nr..../10.05.2006

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea prin care SC X SA a renuntat la dreptul de a achizitiona actiuni in favoarea SC R SA dar pentru care societatea a pretins si incasat suma de lei reprezinta o operatiune ce se include in sfera TVA, pentru care societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca aceasta operatiune reprezinta o livrare de bunuri mobile necorporale (actiuni) care nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In drept, art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

“Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2).”

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct.1 si alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plată. Această condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. Pentru a se determina dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de

aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, astfel:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operațiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciul a fost colectiv, nu a fost măsurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligații legale;

b) condiția referitoare la existența unei legături între operațiune și contrapartida obținută este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept reducere de preț, nu este plătit de către beneficiar, ci de un terț.”

Potrivit art.129 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...]

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;”

Fata de prevederile legale menționate rezulta ca **pentru a se determina dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit.**

Totodată, se reține ca ***angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație*** reprezintă o operațiune ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv o prestare de servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv contractul încheiat între SC R SA și SC A SA autentificat de avocat M sub nr...../10.05.2006, rezulta ca la data de 13.04.2006, între domnul DI, în calitate de *promitent-vanzator*, și SC A SA (actuala SC X SA) în calitate de *promitent-cumparator* a intervenit *Promisiunea sinalagmatică de vanzare-cumparare de actiuni* autentificată de avocat D sub nr...../13.04.2006 având ca obiect un număr de 4.281 acțiuni cu valoarea nominală de 100 RON fiecare, reprezentând un procent de 51,89% din capitalul social al SC SCALA SA A, la prețul de RON.

Potrivit aceluiași contract, “având în vedere interesul manifestat de SC R SA pentru achiziționarea pachetului de acțiuni ce face obiectul Promisiunii sinalagmatice de vânzare-cumpărare nr..../13.04.2006, în scopul de a permite SC R SA să achiziționeze acțiunile menționate” părțile au convenit:

“1. SC A SA încheie concomitant cu dl.DI, un act adițional prin care să se rezolve Promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare nr...../13.04.2006, care își va înceta aplicabilitatea între părți la data încheierii actului, act adițional anexat prezentei.

2. O dată cu rezoluțiunea Promisiunii sinalagmatice de vânzare-cumpărare nr..../13.04.2006, SC A SA se obligă să convină cu dl.DI să rezolve și convențiile accesorii, respectiv Convenția de constituire a dreptului de uzufruct încheiată între dl.DI și SC A SA și atestată de avocat G sub nr...../13.04.2006 și a Contractului de garanție mobiliară încheiat între aceleași părți și atestat de avocat G sub nr...../13.04.2006. SC A SA va efectua formalitățile de radiere a mențiunilor de gaj și uzufruct din Registrul Acționarilor societății SC S SA la data încheierii actului de rezoluțiune a Promisiunii sinalagmatice de vânzare-cumpărare nr..../13.04.2006 și a convențiilor accesorii sus menționate.[...]

4. În considerarea executării obligației prevăzute de art.1 ,SC R SA se obligă să plătească societății A SA suma de RON într-un cont escrow.”

De asemenea, potrivit pct.11 din contractul mai sus menționat SC R SA se obligă să achiziționeze întregul pachet de 4.281 acțiuni ce a făcut obiectul Promisiunii sinalagmatice de vânzare-cumpărare acțiuni nr..../13.04.2006, respectiv un număr de 4.281 acțiuni, la prețul stabilit de lei.

Prin actul adițional la Promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare de acțiuni nr...../13.04.2006, autentificat la notariat sub nr...../10.05.2006 încheiat între domnul DI și SC A SA, părțile contractuale au convenit rezoluțiunea Promisiunii de vânzare-cumpărare de acțiuni nr..../13.04.2006, părțile fiind “repuse în situația anterioară încheierii acestei promisiuni.”

Potrivit prevederilor aceluiași act adițional domnul DI se obligă să nu semneze nici un act de cesiune de acțiuni până la momentul semnării ordinului de plată privind virarea sumei de lei în contul escrow , de către SC R SA către SC A SA.

Prin urmare, potrivit prevederilor contractuale menționate mai sus rezultă că între SC A SA (actuala SC X SA) în calitate de *promitent-cumpărător* și domnul DI, în calitate de *promitent-vânzător* a intervenit Promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare de acțiuni autentificată de avocat D sub nr...../13.04.2006 având ca

obiect un numar de 4.281 actiuni cu valoarea nominala de 100 RON fiecare, reprezentand un procent de 51,89% din capitalul social al SC S SA .

Potrivit prevederilor contractului nr...../10.05.2006 incheiat intre SC R SA si SC A SA, Promisiunea sinalagmatica de vanzare-cumparare nr...../13.04.2006 si-a incetat aplicabilitatea la data incheierii actului aditional la *Promisiunea sinalagmatica de vanzare-cumparare de actiuni*. Prin urmare drepturile si obligatiile ce decurg in baza acestei Promisiuni de vanzare-cumparare intre persoana fizica DI si persoana juridica SC A SA nu mai subzista.

Se retine ca prin contractul autentificat la notariat sub nr...../10.05.2006 SC A SA si-a luat angajamentul de a renunta la dreptul de a cumpara actiuni la SC S SA in favoarea SC R SA pentru suma de lei.

Suma de lei a fost incasata de SC A SA la data de 05.06.2006, conform extrasului de cont anexat la dosarul cauzei si a fost inregistrata in contul 764 "Venituri din investitii financiare cedate".

Or, potrivit prevederilor art.129 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, "*angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație*", in speta, angajamentul societatii de a renunta la dreptul de cumparare al actiunilor SC S SA in favoarea SC R SA reprezinta din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata o prestare de servicii, operatiune ce intra in sfera de aplicabilitate a taxei pe valoarea adaugata.

Mai mult, avand in vedere faptul ca societatea a inregistrat suma incasata in contul de venituri 764 "Venituri din investitii financiare cedate" si totodata avand in vedere prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 potrivit careia: "***(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ***" precum si prevederile art.155 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:"*Dacă plata pentru operațiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat un avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea*", rezulta ca societatea avea obligatia evidentierii acestor sume intr-un document justificativ si colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei.

Fata de cele precizate mai sus, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunea de renuntare la dreptul de a cumpara actiuni la SC S SA reprezinta o

prestare de servicii ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, pentru considerentele aratate rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate.

2) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei -*Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru dobanzile facturate catre diversi clienti in baza contractelor de vanzare cumparare cu plata in rate sau promisiunii de vanzare-cumparare.*

In fapt, in anul 2007, in baza unor contracte economice de vanzare cumparare cu plata in rate sau promisiuni de vanzare-cumparare care au fost derulate si inainte de 31.12.2006 si care se continua si in anul fiscal 2007 societatea a facturat catre diversi clienti "dobanzi" in suma de lei .

De asemenea, societatea a facturat catre SC RE SRL "dobanzi" rezultate din promisiunea de vanzare-cumparare cu plata in rate autentificata la biroul notarial Asociat M sub nr...../10.11.2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru sumele facturate de societate cu titlu de dobanzi societatea contestatoare nu a colectat taxa pe valoarea adaugata , considerandu-le operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere prevederile art.126 si art.137 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate incepand cu data de 01.01.2007 organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste dobanzi intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si ca societatea avea obligatia colectarii unei taxe pe valoarea adaugata in suma de lei.

In drept, potrivit art.137 alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007:

"Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori

prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...]

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.

Art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007 precizează:

“Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:[...]”

c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;”

Potrivit acestor prevederi legale nu se includ în baza de impozitare dobânzile percepute după data livrării sau prestării, **pentru plăți cu întârziere.**

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că pentru dobânzile facturate de SC X SA în anul 2007 unor persoane fizice și juridice în baza unor contracte de vânzare-cumpărare sau promisiuni de vânzare-cumpărare a unor bunuri cu plată în rate derulate și înainte de 31.12.2006 și care se continuă și în anul fiscal 2007 societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată conform prevederilor legale.

Potrivit anexei nr.36 “Situația privind TVA stabilită suplimentar aferentă veniturilor din dobânzi realizate în anul 2007” rezultă că organele de inspecție fiscală au recalculat taxa pe valoarea adăugată pentru **“dobânzi conform contract”** înscrise în facturi fiscale emise de societatea contestatoare către diverse persoane juridice în perioada 24.01.2007-28.09.2007.

Din documentele depuse la dosarul cauzei, respectiv contractul de finanțare nr...../03.05.2006 și actul adițional la acest contract, contractul de vânzare-cumpărare nr...../02.08.2007, promisiunea de vânzare-cumpărare nr...../15.11.2006, promisiunea de vânzare-cumpărare nr...../14.06.2005, promisiunea de vânzare-cumpărare nr...../29.06.2006, contractul de vânzare-cumpărare nr...../29.06.2006, promisiunea de vânzare-cumpărare din 01.09.2006, contractul de vânzare-cumpărare nr...../02.12.2005, contract de vânzare –cumpărare nr...../29.03.2005, actul adițional la contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../27.10.2004,

contractul de vanzare-cumparare nr...../25.08.2006 si contractul de vanzare-cumparare nr...../25.11.2005 precum si un numar de 54 facturi fiscale emise de SC X SA in baza acestor contracte, rezulta ca societatea a facturat in anul 2007 catre persoanele juridice beneficiare, in baza unor contracte de vanzare-cumparare cu plata in rate si a unor promisiuni de vanzare –cumparare,aflate in derulare, incheiate inainte de 01.01.2007, **dobanzi aferente ratelor scadente acestor contracte si nu dobanzi pentru plati cu intarziere percepute dupa data livrarii**, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adaugata.

Se retine faptul ca prin intrarea in vigoare a Legii nr.343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate incepand cu data de 01.01.2007, legislatia nationala in domeniul taxei pe valoarea adaugata a fost armonizata in totalitate cu prevederile comunitare in domeniile pe care Romania trebuie sa le respecte in calitate de stat membru al Uniunii Europene.

In contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare au fost eliminate din Codul fiscal, aplicabil pana la data aderarii, respectiv pana la data de 01.01.2007, prevederile art.137 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privind neincluderea in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata a dobanzilor percepute pentru plati cu intarziere, livrari cu plata in rate, operatiuni de leasing.

Prin art.161 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr.343/2006, au fost instituite prevederi tranzitorii care precizeaza ca: “ ***(15) În cazul contractelor de vânzare de bunuri cu plata în rate, încheiate valabil, anterior datei de 31 decembrie 2006 inclusiv, care se derulează și după data aderării, exigibilitatea taxei aferente ratelor scadente după data aderării intervine la fiecare dintre datele specificate în contract pentru plata ratelor. [...]***”.

Potrivit art.2 din acelasi act normativ :” ***Prevederile alin. (15) al art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu cele aduse prin prezenta lege, nu se aplică în situația în care, prin acte adiționale încheiate după data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prevederilor prezentei legi, valabilitatea contractelor de vânzare cu plata în rate și/sau a contractelor de leasing este prelungită după data aderării.***”

Fata de prevederile legale mentionate, rezulta ca in cazul contractelor de vanzare-cumparare cu plata in rate, prevederile tranzitorii vizeaza numai regulile privind exigibilitatea taxei pe valoarea

adaugata, nu si regimul dobanzilor aferente ratelor scadente dupa data aderarii.

Prin urmare, in cazul contractelor de vanzare-cumparare cu plata incheiate valabil, anterior datei de 31 decembrie 2006, inclusiv, care se deruleaza si dupa data de 01.01.2007, exigibilitatea taxei aferente ratelor scadente dupa data aderarii intervine la fiecare dintre datele specificate in contract pentru plata ratelor iar dobanzile aferente ratelor scadente dupa data de 01.01.2007 sunt incluse in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere cele retinute mai sus, rezulta ca pentru sumele facturate de societate in perioada 24.01.2007-28.09.2007 reprezentand dobanzi aferente ratelor scadente dupa data aderarii, sume incluse conform graficelor contractelor in pretul de livrare, facturate in baza unor contracte de vanzare-cumparare cu plata in rate incheiate valabil, anterior datei de 31 decembrie 2006, inclusiv, care se deruleaza si dupa data de 01.01.2007 si care nu mai sunt excluse din baza de impozitare conform art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata **in suma de lei**, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia formulata de societate se va respinge ca neintemeiata.

3) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei -*Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi care sunt emise pe numele unor persoane juridice absorbite prin fuziune de catre SC X SA, in conditiile in care facturile au fost inregistrate in evidenta contabila dupa data de 27.04.2006, data inregistrarii fuziunii la Oficiul Registrului Comertului.*

In fapt, in perioada 01.05.2006-30.09.2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale de achizitii bunuri si prestari de servicii, emise pe numele altor persoane juridice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca si-a exercitat in mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, intrucat facturile fiscale au fost emise pe numele unor

societati comerciale absorbite prin furziune, SC X SA preluand toate obligatiile asumate anterior fuziunii de societatile absorbite.

In drept, potrivit art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pentru perioada 01.05.2006-31.12.2006:

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Art.155 alin.8 din același act normative precizează:

“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;***
- b) data emiterii facturii;***
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;***
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;***
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;***
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;***
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";***
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”***

Art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pentru perioada 01.01.2007-30.09.2007, precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5);”

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f[...]

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Potrivit prevederilor legale menționate, societatea trebuia sa justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata cu facturi completate cu elementele obligatorii prevazute la art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate pentru perioada 01.05.2006-31.12.2006 si ale art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2007-30.09.2007.

Astfel, facturile fiscale trebuiau sa fie completate in mod obligatoriu cu “ numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii”, pentru perioada 01.05.2006-31.12.2006, respectiv cu “e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz ”, pentru perioada 01.01.2007-30.09.2007.

Din dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei inscrisa in facturile fiscale centralizate in anexa nr.38 la raportul de inspectie fiscala pe motivul ca facturile erau emise pe numele altor persoane juridice.

Din analiza anexei nr.38 la raportul de inspectie fiscala rezulta ca aceste facturi au fost emise in perioada 21.04.2006-12.09.2007 catre urmatoarii beneficiari: SC ED SRL, SC F SA, SC M SA, SC I SRL, SC G SA .

Referitor la acesti beneficiari, prin contestatie societatea precizeaza ca toate aceste societati beneficiare sunt societati care au fost absorbite prin fuziune de SC X SA. Ca urmare a operatiunii de fuziune au fost transferate SC X SA, in calitate de societate absorbanta toate activele si pasivele, si “toate obligatiile asumate anterior fuziunii de societatile absorbite” iar facturile emise pe numele societatilor absorbite au fost preluate automat de societatea absorbanta.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala (pagina 4 alin.2) si documentul intitulat “furnizare de informatii “emis de Ministerul Justitiei –Oficiul registrului Comertului de pe langa Tribunalul A nr...../19.02.2007 inregistrat la

Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr...../07.08.2008, rezulta ca SC X SA in calitate de societate absorbanta a fuzionat prin absorbtie cu SC SRL, SC F SA, SC M SA, SC I SRL, SC G SA.

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala nr...../29.02.2008 (pagina 4) operatiunea de fuziune a fost inregistrata la oficiul Registrului Comertului A asa cum rezulta din Incheierea nr...../16.04.2006, fiind certificata prin certificatul de inregistrare de mentiuni nr...../27.04.2006.

Potrivit prevederilor art.250 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata:

“Fuziunea [...] are urmatoarele consecinte:[...]

c)societatea absorbita sau divizata inceteaza sa existe.”

Prin urmare, incepand cu data inregistrarii la Oficiul Registrului Comertului A a operatiunii de fuziune, ***respectiv 27.04.2006*** SC E SRL, SC F SA, SC M SA, SC I SRL, SC G SA, inceteaza sa existe ca si persoane juridice.

In consecinta, incepand cu aceasta data SC X SA avea obligatia de a instiinta societatile furnizoare de bunuri si prestatoare de servicii ale SC E SRL, SC F SA, SC M SA, SC I SRL, SC G SA de modificarile survenite in statutul acestor firme si de a solicita emiterea facturilor pe numele SC X SA in calitate de societate absorbanta.

Or, se retine ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata nu numai in lunile imediat urmatoare operatiunii de fuziune ci si in anul fiscal 2007, respectiv pana la data de 12.09.2007.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca facturile ce fac obiectul analizei, inscrise in anexa nr.38 la raportul de inspectie fiscala nu au fost completate in mod legal cu “***numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii*”, “e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz”**, consecinta legala fiind pierderea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata **in suma de lei** inregistrata in aceste facturi.

Mai mult, societatea contestatoare avea posibilitatea sa solicite furnizorilor corectarea facturilor respective conform prevederilor art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să

cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Fata de cele retinute mai sus, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei inscrisa in facturile emise de societati furnizoare de bunuri si prestatoare de servicii pe numele SC E SRL, SC F SA, SC M SA, SC I SRL, SC G SA societati care din punct de vedere juridic nu mai exista, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de S.C. X SA **ca neintemeiata.**

4) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei -*Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de administrare si management in vanzari achitate catre SC AN SRL in conditiile in care societatea nu mai justifica necesitatea prestarii acestor servicii in beneficiul societatii.*

In fapt, in perioada februarie- august 2007 SC X SA a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de inscrisa in trei facturi fiscale emise de SC AN SRL reprezentand comision de intermediere pentru vanzare de bunuri imobile si comision pentru incheierea de contracte de inchiriere de bunuri imobile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu justifica necesitatea efectuarii operatiunilor economice reflectate in facturile fiscale emise de SC AN SRL si faptul ca acestea sunt utilizate in beneficiul societatii, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi in suma de lei.

In drept, art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007 precizeaza:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau

serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5)."

Din dosarul cauzei, respectiv anexa nr.39 la raportul de inspectie fiscala intitulata "Situatia comisiunelor platite de societate la achizitia de bunuri imobile inregistrate pe cheltuieli in perioada 01.01.2003-30.09.2007" rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata inregistrata in facturile fiscale nr...../21.02.2007, nr...../15.05.2007 si nr...../28.08.2007 reprezentand comision intermediere pentru hale industriale, comision intermediere pentru vanzare si inchiriere imobile si comision intermediere vanzare imobil pe considerentul ca societatea nu justifica necesitatea efectuarii operatiunilor economice reflectate in facturile emise de catre SC AN SRL a carei administrator era domnul VL ***intrucat la data facturarii comisionului acesta era si salariat al SC X SA***.

Potrivit aceleeeasi anexe, aceste comisioane au fost facturate de catre SC AN SRL societatii contestatoare in baza contractului nr...../01.10.2006.

Din analiza contractului de comision mai sus mentionat, rezulta ca acesta a fost incheiat intre SC A SA(actuala SC X SA) in calitate de comitent si SC AN SRL in calitate de comisionar.

La art.8 al acestui contract se prevede:

"Obligatiile si drepturile comisionarului sunt:

a)sa identifice furnizori pentru serviciile solicitate de comitent si sa incheie acte de comert cu acestia in nume propriu, dar pe cheltuiala comitentului ;

b) sa participe cu delegatul comitentului la receptionarea halelor

c)sa puna la dispozitia comitentului, la solicitarea acestuia, actele pe care le-a incheiat cu furnizorii;

e) sa incheie contracte numai cu tertii; se interzice incheierea de contracte cu sine."

De asemenea, din dosarul cauzei rezulta ca incepand cu luna ianuarie 2007, conform contractului colectiv de munca nr./17.01.2007, Dl. VL devine salariat al SC X SA detinand functia de director vanzari, avand conform fisei postului (anexa nr.40 la raportul de inspectie fiscala) urmatoarele atributii:

"IV Misiune: Asigura managementul activitatii de vanzare imobiliare si inchiriere in vederea stabilirii si mentinerii unei bune functionari a acesteia, conform cu strategia de marketing-vanzari aprobata. In relatiile cu terti reprezinta societatea si actioneaza conform intereselor acesteia.

VI. Responsabilitati specifice (atributii si responsabilitati):

1. Organizeaza si conduce activitatea de vanzari imobiliare in cadrul Societatii respectand legislatia specifica aflata in vigoare.

2. Elaboreaza si propune strategia si planurile de vanzari aprobate preocupandu-se sa indeplineasca obiectivele de vanzari stabilite.”

Prin urmare, in exercitiul financiar 2007 societatea a inregistrat cheltuieli cu comisionul de intermediere pentru vanzare de bunuri imobile si comision pentru incheierea de contracte de inchiriere de bunuri imobile cat si drepturi salariale achitate lunar domnului VL conform naturii functiei ocupate, respectiv de promovare a vanzarilor .

Or, in conditiile in care incepand cu luna ianuarie 2007, Domnul VL avand calitatea de salariat al SC X SA , detinand functia de director de vanzari, aspect necontestat de societate a fost retribuit pentru **activitatea de vanzare imobiliare si inchiriere in vederea stabilirii si mentinerii unei bune functionari a acesteia**, SC X SA nu mai justifica necesitatea platii in anul 2007 a comisionului de intermediere pentru vanzare de bunuri imobile si comision pentru incheierea de contracte de inchiriere de bunuri imobile, respectiv ca aceste servicii au fost prestate in beneficiul societatii.

In ceea ce priveste argumentul societatii ca SC AN SRL a prestat servicii in baza contractului de comision nr..../01.10.2006 si ca aceasta a prestat servicii de intermediere pe care le-a facturat abia in momentul finalizarii operatiunilor intermediare, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat societatea nici nu face dovada cu documente ca serviciul a fost efectiv prestat.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscale nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de societate ca neintemeiata.

5) Referitor la taxa pe valoare adaugata in suma de lei aferenta utilitatilor realizate pe cheltuiala societatii - Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor achizitionate in conditiile in care acestea nu au fost destinate utilizarii de catre societate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, in perioada aprilie 2006-februarie 2007 societatea a achizitionat servicii in suma de lei care ulterior, conform Protocolului nr...../04.04.2006 incheiat cu Primaria A, urmau sa fie cedate cu titlu gratuit acesteia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SA a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata lei inscrisa in facturile fiscale emise de SC BC SRL, SC E SRL, SC E.O SRL, SC C pa A SA, incalcand prevederile art. 145, alin.(3), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrucat serviciile achizitionate, mentionate mai sus nu au fost destinate utilizarii de catre societatea contestatoare in folosul operatiunilor sale taxabile, ele fiind efectuate in folosul Primariei Municipiului A conform contractului incheiat in acest sens in data de 04.04.2006.

Intrucat in luna decembrie 2006 societatea a stornat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei inscrisa in facturile fiscale emise de SC BC SRL, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de lei, dar la recalcularea taxei pe valoarea adaugata datorata de societate au tinut cont de regularizarea sumei de lei efectuata prin Nota contabila nr...../31.12.2006.

In ceea ce priveste suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa eronat de societate de pe facturi emise in lunile ianuarie si februarie 2007 de alti furnizori de servicii SC E SRL, SC E.O SRL, SC Co SA, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta reprezinta obligatie suplimentara de taxa pe valoarea adaugata ca urmare a incalcarii prevederilor art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil pana la data de 01.01.2007:

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Potrivit acestor prevederi legale, o societate are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale de achizitie de bunuri si servicii, in conditiile in care, utilizeaza aceste bunuri si servicii in scopul operatiunilor sale taxabile.

Se retine faptul ca intre Consiliul Local al municipiului A, in calitate de vanzator si SC A SA(actuala SC X SA), in calitate de cumparatoare, a fost incheiat contractul de vanzare-cumparare autentificat la notariat sub nr...../28.10.2005 prin care *“vanzatorul vinde cumparatoarei [...] dreptul de proprietate asupra terenului, in suprafata de 20.000 mp, zona industriala si cai de comunicatii, proprietatea privata a Municipiului A [...] situata in intravilanul municipiului A.”*

Asa cum rezulta din pct.4.1 al acestui contract: *“Cheltuielile pentru proiectarea si realizarea utilitatilor din domeniul public la dimensiunile solicitate de catre Primaria Municipiului A, reprezentand suma de 7 (sapte) EURO/mp.+ TVA (contravaloarea in lei la data platilor), cad in sarcina cumparatoarei.”*

La pct.4.2 din contract se precizeaza: *“Utilitatile din domeniul public, in valoare de 7(sapte) EURO/mp.+TVA , se vor realiza in baza unui protocol incheiat intre Primaria Municipiului A si cumparatoare,[...]”*

4.4.” Dupa executarea utilitatilor din domeniul public, acestea se vor preda in proprietatea orasului A.”

Din analiza contractului de vanzare- cumparare se retine ca SC A SA avea obligatia de a suporta din surse proprii cheltuielile pentru proiectarea si realizarea utilitatilor din domeniul public, urmand ca dupa executarea utilitatilor din domeniul public acestea sa fie predate in proprietatea Consiliului local al municipiului A.

Se retine ca si prin contestatia formulata societatea precizeaza ca *“potrivit acordului partilor, subscrisa are obligatia sa realizeze utilitati publice necesare exploatarii acestei parcele pana la concurenta sumei de 7 euro +TVA/mp, in total euro, pe care sa le predea la finalizare in proprietatea Consiliului local al municipiului A.”*

De asemenea, se retine ca in conformitate cu prevederile contractuale, intre Consiliul local al municipiului A si SC A SA a fost incheiat Protocolul nr...../04.04.2006 *“pentru finantarea utilitatilor din ZONA INDUSTRIALA A-SUD, pana la concurenta sumei de € TVA inclus,[...].”*

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala si anexa nr.41 *“Situatia privind cheltuielile cu investitiile efectuate in folosul Primariei in perioada 01.01.2003-30.09.2007”*, rezulta ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi emise de societatile :SC BC SRL, SC E SRL, SC E.O SRL si SC C SA pentru *“servicii proiectare cf contract”, “extindere retele apa si hidranti”, “analiza si elaborare acord acces sistem distributie”.*

Astfel, se retine ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta unor servicii destinate realizarii de utilitati ce urmau a fi predate in domeniul public.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, SC A SA a dedus suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala nr...../13.04.2006 si suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala nr...../13.04.2006.

Se retine ca intre SC BC SRL, in calitate de proiectant si SC A SA in calitate de contractor a fost incheiat contractul de proiectare nr...../13.04.2006 avand ca obiect *“intocmire PROIECT TEHNIC SI DETALII DE EXECUTIE (PT+DE) pentru obiectul de investitie “Utilitati Zona Industriala Z –A” in conformitate cu protocolul nr..... din data de 04.04.2006 incheiat intre PRIMARIA MUNICIPIULUI A denumita in continuare beneficiar si SC A SA.”*

De asemenea, potrivit art.12 din contract *“lucrarile care fac obiectul prezentului contract se vor preda BENEFICIARULUI in 4 exemplare, piese scrise si desenate. BENEFICIARUL va intocmi procesul verbal de receptie al lucrarilor.”*

Potrivit prevederilor contractuale rezulta ca beneficiarul lucrarilor facturate de SC BC SRL este PRIMARIA MUNICIPIULUI A si nu SC A SA.

Prin urmare serviciile achizitionate de SC A SA sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale Primariei municipiului A si nu al societatii.

Argumentul societatii ca aceste servicii sunt destinate realizarii de utilitati care “odata realizate fac parte din domeniul public”, conform Legii nr.213/1998 nu poate conduce la o alta analiza fiscala a operatiunii, intrucat pe perioada realizarii acestor utilitati societatea nu a facut dovada ca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Prin urmare, in aceste conditii se retine ca societatea a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, contrar prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere faptul societatea a stornat in luna decembrie 2006 taxa pe valoarea adaugata in suma de lei inscrisa in facturile fiscale emise de SC BC SRL, se va respinge contestatia formulata de societate ca neintemeiata, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Avand in vedere cele retinute la capitolul privind taxa pe valoarea adaugata se va respinge contestatia formulata de societate

ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Referitor la accesoriile aferente debitului in suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata **respectiv majorarile de intarziere in suma de lei**, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitului in suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul in suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datoreaza pe cale de consecinta **si majorarile de intarziere in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugata.**

III. Referitor la impozitul pe profit

1)Referitor la suma de lei reprezentand impozit pe profit - *Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca cheltuielile efectuate de societate in perioada 2003-2006 si care au influentat profitul impozabil reprezinta reparatii sau investitii amortizabile.*

In fapt, in perioada 2003-2006, societatea a inregistrat in evidenta contabila in rulajul contului 611 “ Cheltuieli cu reparatii” o serie de “reparatii” aferente mijloacelor fixe (cladiri) din patrimoniu.

De asemenea, in perioada 2004-2005 societatea a efectuat o serie de cheltuieli asupra unor bunuri imobile proprii pe care le-a inregistrat in evidenta contabila a societatii in rulajul debitor al contului 471 “Cheltuieli inregistrate in avans”, Ulterior, societatea storneaza aceste cheltuieli si le inregistreaza in evidenta contabila a societatii, in rulajul contului 611” Cheltuieli cu reparatii” .

Din analiza documentelor justificative care au stat la baza inregistrarii in contabilitate a lucrarilor care au fost considerate conform evidentei contabile ca fiind lucrari de reparatii la anumite cladiri, organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din aceste lucrari sunt investitii amortizabile.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat in temeiul art.27 din Legea nr.414/2002, a art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a art.94 alin.3 lit.e) si f) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, la recalcularea masei profitului impozabil tinand cont de faptul ca societatea a inregistrat pe contul de cheltuieli cu reparatii si investitiile efectuate la Cladirea Corp Pr si Cladirea Pe.

In drept, sunt incidente prevederile Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale si titlul II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Art.4 din Legea nr.15/1994, republicata, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003, precizeaza:

„Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizarii:[...]

d)investitiile efectuate la mijloacele fixe, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Aceste prevederi se regasesc si la art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate incepand cu data de 01.01.2004, care precizeaza:

„(1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d)investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix..”

La pct.7 din Hotararea Guvernului nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr.54/1997, se precizeaza:

„Pentru cladiri si constructii, lucrarile de modernizare trebuie sa aiba ca efect sporirea gradului de confort si ambient.”

Totodata, pct.9 din acelasi act normativ:

„Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile mentionate la art.6 din lege.[...]

Cheltuielile privind reparatiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea starii tehnice initiale prin inlocuirea componentelor uzate.”

Se retine faptul ca in perioada 2003-2006, societatea a inregistrat in evidenta contabila in rulajul contului 611 “ Cheltuieli cu

reparatii” o serie de “reparatii” aferente mijloacelor fixe (cladiri) din patrimoniu

Totodata, se retine faptul ca la momentul efectuarii inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat societatii documente justificative referitoare la aceste reparatii.

Astfel, cu adresa nr..../25.10.2007 organele de inspectie fiscala au solicitat societatii devize de lucrari sau orice alte documente justificative pentru reparatiile efectuate de diverse societati comerciale catre SC X SA care sa cuprinda materialele sau prestarile de servicii pe care SC X SA le-a evidentiata in contabilitatea sa in rulajul debitor al contului 611 “Cheltuieli cu reparatiile” precum si documente privind receptia lucrarii pentru reparatiile efectuate reparatiile efectuate pe fiecare tip de active reparat si apartinand SC X SA din care sa rezulte quantumul materialelor sau a prestarilor de servicii cantitativ si valoric consumate si care au fost necesare efectuarii reparatiilor activelor SC X SA .

Din analiza documentelor depuse de societate cu privire la lucrarile efectuate asupra bunurilor imobile, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste lucrari reprezinta de fapt investitii si ca denumirea activelor imobilizate asupra carora s-au efectuat aceste lucrari fac referire la un imobil care, conform evidentei contabile a fost evidentiata in mai multe parti componente.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca partile de cladire la care s-au efectuat lucrari nu corespund ca denumire cu cele din evidenta contabila.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au solicitat societatii sa prezinte documente justificative privind reparatiile /investitiile efectuate asupra imobilelor din patrimoniul societatii defalcate pe tip de active si parti componente ale acestora, care sa ofere date referitoare la: denumirea obiectivului investitiei si locatia acestora, facturile fiscale care au intrat in componenta rulajului contului 611 “Cheltuieli de intretinere si reparatii” defalcate pe fiecare obiectiv al investitiei, documente privind dovada starii tehnice initiale a obiectivului asupra caruia s-a efectuat investitia precum si data la care a fost construit imobilul, numarul raportului de expertiza tehnica si denumirea emitentului acestuia pentru imobilul la care se face lucrarea.

Se retine faptul ca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala datele solicitate de acestea cu privire la corelarea denumirii investitiei cu imobilul sau partea de imobil la care s-au efectuat investitiile.

In raport de documentele prezentate de societate in timpul inspectiei fiscale, respectiv situatii si devize de lucrari, contracte incheiate si facturi fiscale, ce au stat la baza inregistrarilor in

contabilitate a lucrarilor care au fost considerate de societate ca fiind reparatii la anumite cladiri, organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din aceste lucrari, respectiv lucrarile efectuate asupra cladirilor care au avut ca efect sporirea gradului de confort si ambient si respectiv au condus la imbunatarea performantelor mijloacelor fixe fata de parametrii initiali, reprezinta investitii.

De asemenea, din situatiile de lucrari puse la dispozitie de societate, organele de inspectie fiscala au identificat cladirile asupra carora au fost efectuate modernizarile dar nu au putut corela denumirea partilor cu denumirea lor existenta in evidenta contabila deoarece erau diferite.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat :

- in anul 2003 societatea a efectuat lucrari de modernizare la "Cladire corp pr" in valoare de lei,
- in anii 2004 si anul 2005 societatea a efectuat lucrari de modernizare la cladire "Sectie Pe" in valoare de lei si respectiv lei.

Se retine faptul ca prin contestatia formulata societatea considera ca lucrarile efectuate la Hala Productie Co, Hala PR si Cladirea Sectie Pe *"reprezinta reparatii, deoarece aceste imobile se aflau intr-un grad avansat de degradare si necesitau efectuarea unor lucrari, care au fost efectuate in scopul utilizarii continue a imobilelor si nicidecum pentru obtinerea unor beneficii viitoare"* si ca *"aceste lucrari nu pot fi calificate de nicio maniera lucrari de investitii deoarece nu sporesc gradul de confort."*

Or, argumentul societatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care aceasta nu aduce in sustinerea contestatiei documente care sa infirme constatarile organului de inspectie fiscala.

Prin urmare, lucrarile efectuate la cladiri care apartin SC X SA trebuiau sa mareasca valoarea de intrare a mijloacelor fixe si sa fie recuperate prin amortizare.

Referitor la argumentul societatii ca aceste lucrari au fost *"efectuate in scopul utilizarii continue a imobilelor si nicidecum pentru obtinerea unor beneficii viitoare"*, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat beneficiul nu consta implicit in obtinerea de venituri suplimentare ci in reducerea costurilor de intretinere si functionare a cladirii.

Avand in vedere cele precizate mai sus precum si faptul ca societatea nu prezinta documente in sustinerea cauzei care sa infirme constatarile organului de inspectie fiscala, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de SC X SA ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

2) Referitor la impozitul pe profit in suma de lei si majorarile de intarziere aferente in suma de lei -Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca societatea avea obligatia sa recunoasca veniturile rezultate din vanzarea unor bunuri imobile la momentul predarii catre cumparator a dreptului de folosinta a acestor bunuri in baza unor contracte denumite de “promisiune de vanzare-cumparare” sau la momentul livrarii lor pe baza facturii conform conditiilor prevazute in contractele de vanzare-cumparare incheiate in forma autentica si implicit daca avea dreptul sa deduca cheltuielile cu amortizarea aferente bunurilor predate catre cumparator.

Perioada verificata: 01.01.2005-30.09.2007

In fapt, in anul 2005 societatea a incheiat cu SC D SRL si cu SC M SRL 2 contracte de “promisiune de vanzare-cumparare” (respectiv contractul nr...../03.01.2005 si contractul nr. nr...../14.06.2005) si un contract de vanzare-cumparare nr...../15.12.2005, cu SC TE SRL iar in anul 2006 societatea a incheiat cu SC E SRL si SC MF SRL alte doua contracte de promisiune de vanzare-cumparare (respectiv: contractul nr...../21.08.2006 si contractul nr...../17.12.2006).

In baza acestor contracte, societatea a predat clientilor cumparatori, cu drept de folosinta, bunurile imobile ce faceau obiectul contractelor incheiate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile rezultate ca urmare a predarii bunurilor imobile cu drept de folosinta catre cumparatori la data predarii imobilelor ci la o data ulterioara, respectiv la data incheierii unor contracte de vanzare-cumparare in forma autentica, care aveau ca obiect aceleasi bunuri imobile.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca scaderea din gestiune a bunurilor imobile ce faceau obiectul contractelor de promisiune de vanzare-cumparare s-a efectuat de catre societate la data la care au fost incheiate contractele de vanzare-cumparare in forma autentica.

Din analiza operatiunilor derulate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin incheierea acestor contracte de promisiune de vanzare-cumparare in baza carora societatea nu a inregistrat veniturile aferente in momentul predarii folosintei bunurilor imobilelor catre cumparatori societatea a incalcat prevederile , pct.5.3 din Ordinul ministrului finantelor nr.306/2002, respectiv ale pct.214 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea

reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si a denaturat profitul impozabil, respectiv a amanat constituirea si virarea impozitului pe profit rezultat in urma acestor operatiuni.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la regularizarea cheltuielilor cu scaderea din gestiune a bunurilor imobile la momentul incheierii contractelor de promisiune de vanzare-cumparare.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca sunt nedeductibile fiscala cheltuielile cu amortizarea inregistrate de societate in evidenta contabila intre data incheierii contractelor de promisiune de vanzare-cumparare deoarece imobilele nu se mai aflau in folosinta societatii.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent exercitiului anilor 2005 si 2006 conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, tinand cont de influentele rezultate din recunoasterea veniturilor realizate de societate in momentul efectuarii lor, in conformitate cu prevederile pct.5.3 lit.c) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.306/2002 si ale pct.214 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005.

La stabilirea profitului impozabil, organele de inspectie fiscala au luat in calcul si diferentele de curs valutar aferente tranzactiilor efectuate in valuta de societate si rezultate ca urmare a neutilizarii de catre societate, conform prevederilor pct.152 din Ordinul ministrului finantelor nr.1752/2005 a cursului comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data efectuarii operatiunii economice, aspecte pe care SC X SA nu le contesta.

In drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Potrivit pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aprobarea Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal, dat in explicitarea art.19 mentionat mai sus:

“ 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.

Pct.5.3 lit.c) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.306/2002, cu aplicabilitate în perioada 01.01.2005-31.12.20055, precizează:

“Venituri din vânzări de bunuri

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- persoana juridică a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;

- persoana juridică nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și

- veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”

Începând cu data de 01.01.2006 , în speta sunt aplicabile prevederile art.214 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează:

“(1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și

c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”

Potrivit acestor prevederi legale, veniturile din vanzari de bunuri se inregistreaza in momentul in care se atesta transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective.

Din analiza clauzelor contractelor de “promisiune de vanzare-cumparare” incheiate de SC A SA(actuala SC X SA) cu SC D SRL, SC MSRL, SC E SRL si SC MF SRL rezulta ca transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile si terenurilor urma sa fie realizat la momentul incheierii in forma autentica a contractului de vanzare-cumparare.

De asemenea, din analiza contractelor de “promisiune vanzare-cumparare” se retin urmatoarele:

Prin contractul de “promisiune de vanzare-cumparare” nr.01/03.01.2005, SC A SA(actuala SC X SA) in calitate de vanzator-promitent se obliga sa vanda SC D SRL in calitate de cumparator – beneficiar activul “Depozit” in suprafata construita total de 296 mp si terenul aferent pentru suma de lei plus TVA din care societatea a achitat prin virament bancar suma de euro, **diferenta de euro plus TVA urmand a fi achitata in 24 de rate lunare egale. Impreuna cu rata se achita si o dobanda lunara de 1% aplicata la suma soldului ramas neachitat la sfarsitul fiecarei luni.**

In caz de neplata a avansului, ratelor sau a dobanzii la termenul stabilit promitentul vanzatoare urma sa perceapa penalitati de intarziere in cuantum de 0,3% pe zi intarziere la suma scadenta si neachitata.

Potrivit aceluiasi contract cumparatorul –beneficiar **intra in folosinta activului de la data semnarii promisiunii de vanzare-cumparare.**

Potrivit prevederilor contractuale contractul final de vanzare-cumparare urma sa fie **“intocmit si semnat de catre parti dupa achitarea integrala a ratelor, dar nu mai tarziu de 31.01.2007.”**

In baza contractului de vanzare-cumparare nr...../2006 SC A SA in calitate de vanzatoare, a vandut catre SC D SRL imobil si teren pentru suma de euro plus TVA ,echivalentul sumei de plus TVA.

Prin contract s-a prevazut “ cumparatoarea intra de drept si de fapt in stapanirea imobilului, cumparat de azi, data autentificarii prezentului contract [...]”.

Din analiza contractului de promisiune de vanzare-cumparare nr...../14.06.2005, promitentul vanzator se obliga sa vanda SC M SRL un imobil pentru suma de euro +TVA din care societatea a achitat cu ordin de plata suma de euro, diferenta de EURO +TVA urmand a se achita in 24 de rate lunare egale a cate EURO+TVA. Impreuna cu rata societatea avea obligatia de a

achita si o dobanda lunara de 1% aplicata la suma soldului ramas neachitat.

Prin acelasi contract promitenta vanzatoare se obliga ca pana la data de 30.08.2007 sa incheie contractul de vanzare-cumparare cu beneficiara-cumparatoare SC M SRL.

Beneficiara cumparatoare intra in "stapanirea imobilului" la data autentificarii contractului de promisiune de vanzare-cumparare *"iar de drept de la data semnarii contractului de vanzare-cumparare in forma autentica"*.

Prin contractul de promisiune de vanzare-cumparare nr...../21.08.2008 SC A SA, in calitate de vanzator-promitent, se obliga sa vanda SC E SRL in calitate de cumparator –beneficiar un imobil si terenul aferent. Din pretul de vanzare al terenului de EURO +TVA , societatea SC A SA a incasat avansul de euro +TVA , diferenta de pr t de EURO +TVA urmand a se achita *"in termen de 1 an de zile de la data semnarii prezentei promisiuni, dar nu mai tarziu de 01.09.2007."*

"Intrarea in posesie se va face incepand cu data de azi, 21.08.2006 odata cu semnarea prezentei promisiuni."

Prin contractul de promisiune de vanzare-cumparare nr...../07.12.2006 SC X SA in calitate de promitenta vanzatoare se obliga sa vanda SC MF SRL in calitate de promitenta cumparatoare imobile impreuna cu terenul aferent. Din pretul total de vanzare de EURO +TVA societatea SC X SA a incasat suma de EURO +TVA , diferenta de pret de EURO+TVA , urmand a se achita pana la data de 28.02.2007, *"cand se va incheia si contractul de vanzare-cumparare in forma autentica cu beneficiara cumparatoare."*

Se retine faptul ca prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca SC X SA nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile realizate ca urmare a predarii bunurilor imobile cu drept de folosinta catre cumparatori la data predarii imobilelor, conform contractelor de promisiune de vanzare-cumparare ci le-a inregistrat la data incheierii contractelor de vanzare- cumparare in forma autentica si care aveau ca obiect aceleasi bunuri imobile.

Se retine faptul ca promisiunea de vanzare-cumparare nu transfera proprietatea asupra bunului ci da nastere numai unor obligatii cu caracter personal pentru una din parti, cealalta parte pastrandu-si libertatea de a decide.

In speta, chiar daca prin contractul de promisiune de vanzare-cumparare s-a stipulat ca se da potentialului cumparator

dreptul de folosinta asupra bunului acest aspect nu se poate confunda cu transmiterea dreptului de proprietate, intrucat dreptul de folosinta reprezinta doar un dezmembramant al dreptului de proprietate care poate fi exercitat si de alte persoane in conditiile legii, decat proprietarul bunurilor.

Potrivit prevederilor art.977 din Codul civil interpretarea contractelor se face dupa intentia comuna a partilor contractante, iar nu dupa sensul literal al termenilor. Cum intentia comuna a partilor a fost ca pretul stabilit de parti sa fie achitat in rate, se constata ca acest contract intitulat "Promisiune de vanzare" indeplineste conditiile unui contract cu plata in rate.

Din analiza contractelor intitulate "promisiune de vanzare-cumparare" se constata ca acestea indeplinesc conditiile unui contract cu plata in rate, dat fiind faptul ca intentia comuna a partilor a fost ca potentialul cumparator pe langa plata avansului pentru imobil sa plateasca si rate pana la momentul incheierii contractului de vanzare-cumparare in forma autentica. Mai mult decat atat din interpretarea contractelor rezulta ca partile au convenit sa amane transferul dreptului de proprietate la momentul incheierii contractului de vanzare-cumparare.

Ca regula generala, potrivit art. 1295 Cod civil vanzarea este un contract consensual "**vinderea este perfecta...indata ce partile s-au invoit...**" putand fi incheiat prin simplul acord de vointa al partilor fara indeplinirea vreunei formalitati si fara remiterea lucrului vandut si a pretului in momentul incheierii contractului. Totodata trebuie ca partile sa nu fi amanat transferul proprietatii printr-o clauza speciala pentru un moment ulterior incheierii contractului. Asemenea clauze pot fi prevazute in contract intrucat regula stabilita in art.1295 Cod civil potrivit careia transferul proprietatii are loc "**indata ce partile s-au invoit**" nu este de ordine publica (imperativa) si deci poate fi inlaturata chiar daca lucrul vandut este individual determinat. Astfel, in speta in cauza rezulta ca partile au convenit sa amane transferul dreptului de proprietate la momentul incheierii contractului de vanzare-cumparare.

Ca regula vanzarea in rate este o vanzare obisnuita, dar cu o clauza de plata esalonata a pretului. Transferul dreptului de proprietate opereaza la momentul semnarii contractului. Se poate insa ca partile sa cuprinda in contract o clauza de rezervare a proprietatii. In aceste conditii **proprietatea se va transmite de la vanzator la cumparator doar la termenul stabilit pentru plata ultimei rate.** Cumparatorul dobandeste doar un drept de folosinta asupra bunului in raport cu vanzatorul. Astfel incat retinerea potrivit caruia, "avand in vedere ca potentialul vanzator transmite dreptul de folosinta asupra bunului, se intelege ca in momentul incheierii contractului de

promisiune de vanzare se transmite si dreptul de proprietate”, nu poate fi retinut intrucat a avea drept de folosinta asupra unui bun nu inseamna ca ai proprietatea asupra acestuia. Dreptul de folosinta este un dezmembrament al dreptului de proprietate care poate fi exercitat, in conditiile legii, si de alte persoane decat proprietar.

Dar, din dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a operatiunilor de livrare a bunuri imobile ce fac obiectul contractelor de promisiune de vanzare-cumparare in functie de conditiile prevazute in contracte referitoare la transferul dreptului de proprietate si nici documentele justificative in baza carora societatea avea obligativitatea sa inregistreze in contabilitate venituri.

In consecinta, avand in vedere cele retinute mai sus precum si prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca “ **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutiere**” se va desfiinta decizia nr.x/29.02.2008 emisa de Administratia finantelor publice a municipiului A pentru impozitul pe profit in suma de lei , urmand ca organele de inspectie fiscala printr-o alta echipa de control decat cea care a incheiat actul de control contestat sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare si sa stabileasca suma legal datorata de societate conform celor retinute prin prezenta decizie si dispozitiilor legale in vigoare pe perioada verificata.

La reverificare, organele de inspectie fiscala vor tine cont si de celelalte argumente invocate de societate precum si de prevederile art.19 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“ Contribuabilii care au optat până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, conform prevederilor legale, pentru impunerea veniturilor aferente contractelor de vânzare cu plata în rate, pe măsură ce ratele devin scadente, beneficiază în continuare de această facilitate pe durata derulării contractelor respective; cheltuielile corespunzătoare sunt deductibile la aceleași termene scadente, proporțional cu valoarea ratei înregistrate în valoarea totală a contractului.”

Totodata, referitor la cheltuielile cu amortizarea organelor de inspectie fiscala vor analiza si daca cheltuielile inregistrate de societate in evidenta contabila in baza acestor contracte de promisiune de vanzare-cumparare au fost efectuate in scopul obtinerii

de venituri impozabile, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza : **“(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”.**

Referitor la majorările de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe profit in suma de lei, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de lei a fost desfiintata decizia de impunere contestata, aceasta se va desfiinta si pentru suma de cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

3) Referitor la majorările de intarziere in suma de lei - *Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca sunt deductibile cheltuielile cu utilitatile inregistrate de societate in conditiile in care acestea urmau sa fie cedate cu titlu gratuit catre Consiliul local al municipiului A si daca sunt datorate majorările de intarziere de la data inregistrării ca deductibile a acestor cheltuieli si pana la momentul stornării acestor cheltuieli din evidenta contabila a societatii.*

In fapt, in baza contractului nr...../04.04.2006, SC A SA (actuala SC X SA) a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli reprezentand prestari de servicii efectuate in favoarea Primariei municipiului A, fapt ce era cunoscut la data inregistrării acestor sume conform contractului incheiat la data de 04.04.2006.

Ulterior societatea a stornat aceste cheltuieli din evidenta contabila.

Organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli pana la data la care SC X SA a stornat aceste cheltuieli din evidenta contabila.

In drept, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: **“(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.”**

Potrivit acestor prevederi legale sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Asa cum s-a retinut si la pct.II.5 din decizie, in temeiul contractului de vanzare-cumparare nr...../28.10.20025 SC A SA (actuala SC X SA) avea *obligatia sa realizeze utilitati publice pe care sa le predea la finalizare in proprietatea Consiliului local al municipiului A.*"

Or, societatea nu face dovada ca aceste cheltuieli sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile atata timp cat aceste utilitati au fost realizate in vederea predarii in proprietatea Consiliului local al municipiului A.

Mai mult, se retine ca aceste servicii urmeaza sa fie puse la dispozitia Consiliului local al municipiului A, fapt ce era cunoscut de SC A SA(SC X SA) la data achizitiei serviciilor si ca prin stornarea acestor cheltuieli inscrise in facturile fiscale emise de SC BC SRL societatea recunoaste ca aceste servicii nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se retine ca in mod eronat SC X A considerat sumele facturate de societatile prestatoare de servicii ca si cheltuieli deductibile fiscal, si in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei de la data inregistrarii in evidenta contabila a cheltuielilor cu utilitatile ce urmau sa fie cedate cu titlu gratuit Consiliului local A si pana la momentul stornarii din evidenta contabila a acestor cheltuieli, motiv pentru acest capat de cerere se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate.

4) Referitor la impozitul pe profit in suma de lei
-Agentia Nationala de Administrare fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca in cazul vanzarii in anul 2007 a unor titluri de participare proprii dobandite in cadrul procesului de fuziune societatea a stabilit in mod corect profitul impozabil, ca diferenta intre pretul de vanzare si o valoarea reevaluada a acestor titluri de participare, in conditiile in care prevederile legale referitoare la reevaluare nu se aplica asupra titlurilor de participare.

In fapt, in data de 18.04.2006, conform Actului aditional la statut nr...../18.04.2006 si a Incheierii nr...../26.04.2006 a Tribunalului A, SC A SA (SC X SA) a fuzionat, prin absorbtie cu 5 societati comerciale, intre care si SC IT SRL din A.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inainte de data fuziunii, SC A SA detinea la SC IT SRL un numar de actiuni

cu o valoare nominala de 0,10 lei/actiune, respectiv o valoare fiscala de lei.

Cu ocazia fuziunii, actiunile detinute de SC A SA la SC IT SRL au fost reevalute la o valoare de lei, fiind preluate de catre societatea absorbanta SC A SA sub forma actiunilor proprii la valoarea reevaluată de lei, reprezentand valoarea reevaluată a actiunilor.

In cursul anului 2007, SC X SA a vandut aceste actiuni, societatea calculand profitul impozabil rezultat in urma vanzarii actiunilor ca diferenta intre pretul de vanzare al acestora si valoarea reevaluată, considerand ca si cheltuiala deductibila fiscal suma delei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea avea drept de a deduce cheltuieli la calculul profitului impozabil valoarea nominala a actiunilor proprii si nu valoarea reevaluată.

Ca urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil, stabilind un impozit suplimentar in suma de lei.

In drept, art.27 alin.(3) si alin.4 lit.a), d) si alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la data de 01.01.2007, precizeaza:

“(3) Prevederile prezentului articol se aplică următoarelor operațiuni de reorganizare, dacă acestea nu au ca principal obiectiv evaziunea fiscală sau evitarea plății impozitelor:

a) fuziunea între două sau mai multe persoane juridice române, în cazul în care participanții la oricare persoană juridică care fuzionează primesc titluri de participare la persoana juridică succesoare;[...]

(4) În cazul operațiunilor de reorganizare prevăzute la alin. (3) se aplică următoarele reguli:

a) transferul activelor și pasivelor nu se tratează ca un transfer impozabil în înțelesul prezentului titlu;[...]

d) valoarea fiscală a unui activ sau pasiv, așa cum este prevăzut la lit. a), este egală, pentru persoana care primește un astfel de activ, cu valoarea fiscală pe care respectivul activ a avut-o la persoana care l-a transferat;

(7) În înțelesul prezentului articol, valoarea fiscală a unui activ, a unui pasiv sau a unui titlu de participare este valoarea utilizată pentru calculul amortizării și al câștigului sau pierderii, în înțelesul impozitului pe venit ori al impozitului pe profit.”

La art.7 pct.33 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la data de 01.01.2007, precizeaza:

“33. valoarea fiscală reprezintă:

b) pentru titlurile de participare - valoarea de achiziție sau de aport, utilizată pentru calculul câștigului sau pierderii, în înțelesul impozitului pe venit ori al impozitului pe profit;”

Potrivit pct.47 din Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

“47. În cazul vânzării titlurilor de participare, profitul impozabil se determină ca diferență între valoarea obținută în urma vânzării și valoarea nominală în cazul primei vânzări sau costul de achiziție ori valoarea fiscală definită potrivit art. 27 din Codul fiscal, după caz. La scoaterea din gestiune a titlurilor de participare se poate utiliza una dintre metodele folosite pentru scoaterea din evidență a stocurilor.”

Se retine faptul ca urmare a vanzarii actiunilor proprii societatea a calculat profitul impozabil ca diferenta între pretul de vanzare al actiunilor si valoarea reevaluata, aceasta situatie de fapt fiind confirmata si de societate care prin contestatie precizeaza ca *“societatea a vandut in cursul anului 2007 actiunile proprii dobandite in cadrul procesului de fuziune si a calculat profitul impozabil ca diferenta între pretul de vanzare si valoarea reevaluata. Aceasta valoare reevaluata a fost stabilita in cadrul procedurii de fuziune si a fost inregistrata in evidentele contabile.”*

“

Dar, potrivit pct.108 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 din capitolul 7.2.5.1. Reevaluarea imobilizărilor corporale

“108. - (1) Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, cu reflectarea în contabilitate a rezultatelor acesteia.”

De asemenea, potrivit pct.108 asa cum a fost modificat prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.2374/2007 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finantelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

“108. “ (1) Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la

valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie anul următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț."

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate rezulta ca reevaluarea se putea face numai asupra imobilizărilor corporale, prevederile referitoare la reevaluare nu se aplica asupra titlurilor de participare.

De asemenea, potrivit pct.107 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 se retine ca:

"107. - Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare."

În consecință, în raport de prevederile legale se retine ca preluarea de către SC A SA a titlurilor de participare deținute de SC I T SRL trebuia să fie efectuată la valoarea de intrare, respectiv valoarea nominală a acțiunilor, societatea preluând în mod eronat în evidența contabilă titlurile de participare la valoarea reevaluată.

Prin urmare, se retine ca în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că profitul impozabil se determină ca diferență între prețul de vânzare și valoarea nominală a acțiunilor, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate.

5) Referitor la impozitul pe profit în suma de lei – Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă sunt deductibile cheltuielile de administrare și management achitate de societatea contestatoare SC AN SRL în condițiile în care societatea nu justifică necesitatea prestării acestora.

In fapt, societatea a înregistrat în perioada februarie – august 2007 în evidența contabilă, în baza facturilor emise de SC AN SRL pe conturi de cheltuieli suma de lei reprezentând comision de intermediere pentru vânzare de bunuri imobile și comision pentru închiriere de bunuri imobile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu justifica necesitatea efectuării acestor cheltuieli, respectiv nu justifica ca aceste cheltuieli au fost efectuate in beneficiul SC X SA .

In drept, potrivit art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora, în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta si prestari de servicii intrucat societatea nu a justificat necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

De asemenea se retine ca in exercitiul financiar 2007 societatea a inregistrat cheltuieli cu comisionul de intermediere pentru vanzare de bunuri imobile si comision pentru incheierea de contracte de inchiriere de bunuri imobile cat si drepturi salariale achitate lunar domnului Vincze Ladislau conform naturii functiei ocupate, respectiv de promovare a vanzarilor .

Or, in conditiile in care incepand cu luna ianuarie 2007, Domnul VL avand calitatea de salariat al SC X SA , detinand functia de director de vanzari, aspect necontestat de societate a fost retribuit pentru **activitatea de vanzare imobiliare si inchiriere in vederea stabilirii si mentinerii unei bune functionari a acesteia**, SC X SA nu mai justifica necesitatea platii in anul 2007 a comisionul de intermediere pentru vanzare de bunuri imobile si comision pentru

incheierea de contracte de inchiriere de bunuri imobile, respectiv ca aceste servicii au fost prestate in beneficiul societatii.

In ceea ce priveste argumentul societatii ca SC AN SRL a prestat servicii in baza contractului de comision nr...../01.10.2006 si ca aceasta a prestat servicii de intermediere pe care le-a facturat abia in momentul finalizarii operatiunilor intermediare, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat societatea nici nu face dovada cu documente ca serviciul a fost efectiv prestat.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta si prestari de servicii, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de societate ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

Referitor la accesoriile aferente debitului in suma de lei reprezentand impozitul pe profit precizat la pct. III.1, la pct.III.4 si pct. III.5, respectiv majorarile de intarziere in suma delei, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitului in suma de lei reprezentand impozit pe profit reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Asa cum s-a retinut la **pct. III.1, la pct.III.4 si pct. III.5**, deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul in suma de lei reprezentand impozit pe profit iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datoreaza pe cale de consecinta **si majorarile de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe profit.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor, art.7 pct.12 lit.a) coroborat cu art.36 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.66 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 140³ din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.129 alin.2 lit.c si art.137 alin.(3) *lit.c)* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.145 alin.8 coroborat cu art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pentru perioada 01.05.2006-31.12.2006, art.146 coroborat cu art.155 alin.(5) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, art.145 alin.(3) lit.a) coroborat cu art.128 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.4 din Legea nr.15/1994, republicata, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2003-31.12.2003 coroborat cu pct.7 din Hotararea Guvernului nr.909/1997

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.27 alin.4 lit.a), d) si alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la data de 01.01.2007, pct.47 din Normele metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.107 si pct. 108 din capitolul 7.2.5.1. din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005, art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SA impotriva Deciziei de impunere nr.x/29.02.2008 pentru suma..... reprezentand:

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- impozitul pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de inarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.x/29.02.2008 emisa de Administratia finantelor publice a municipiului A pentru suma totalareprezentand:

- impozit pe profit stabilit ca urmare a neinregistrarii venitului din transferul proprietatii imobilelor la momentul incheierii contractului de promisiune de vanzare cumparare ,

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit ca urmare a neinregistrarii venitului din transferul proprietatii imobilelor la momentul incheierii contractului de promisiune de vanzare cumparare ,

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel T sau la Curtea de Apel B in termen de 6 luni de la data comunicarii.