

## **DECIZIA nr.5 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2009**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Deva asupra contestației depusă de **SC X SA**, cu sediul în Deva, b-dul ... ., etaj.... județul Hunedoara, împotriva **Deciziei de impunere nr..../2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, încheiată de către Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii și care vizează suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

***I. Prin contestația formulată, contestatoarea susține faptul că***, sumele evidențiate de organul fiscal nu sunt reale, motivând următoarele:

SC X SA din Deva este o societate pe acțiuni care funcționează din anul .... În data de ....2004, cu ocazia unei adunări generale a acționarilor, s-a hotărât vânzarea de clădiri și terenuri cu respectarea prețului minim de 50 eur/mp pentru clădiri și respectiv 5 eur/mp pentru terenuri. După aproximativ 8 luni de la această hotărâre, timp în care au existat cereri de cumpărare, dar care nu au întrunit condițiile aprobate de adunarea generală a asociaților, societatea a găsit o persoană fizică din Brașov, dispusă să achite prețul pentru spațiile situate în Deva, b-dul ..., bl...., parter și respectiv str.... bl...., parter.

Spațiile nu au fost niciodată modernizate și nu au suferit niciun fel de transformări, fiind într-o stare jalnică privind partea constructivă întrucât societatea nu a deținut fondurile necesare unei astfel de investiții.

Se arată faptul că, valoarea de vânzare a activelor a fost mai mare decât valoarea contabilă înregistrată, actualizată conform HG nr.500/1994, deci patrimoniul societății X SA din

Deva, nu a fost prejudiciat, aceasta obținând un profit de ... lei.

Au fost solicitate informații de la SC Y SRL și la momentul tranzacției dintre persoana fizică din Brașov și SC Y SRL, la cele două spații sus menționate, se efectuau lucrări de modernizare/amenajare, iar predarea spațiilor s-a făcut pe bază de proces verbal de predare-primire în care au fost evidențiate modernizările aduse spațiilor comerciale, așa cum acestea au fost stabilite prin protocol încheiat între persoana fizică din Brașov și societatea Y SRL.

În contractul de vânzare-cumpărare autentificat la notar, părțile au stabilit un termen de plată de 3 luni de la autentificarea contractului pentru achitarea spațiilor, având în vedere tocmai acest fapt de finalizare a lucrărilor (înlocuire tâmplărie și geamuri, înlocuire uși interior și exterior, înlocuire țevi apă și canalizare, înlocuire grupuri sanitare, montare tavan fals, finisaje pereți, montaj pardoseală și refacere instalație electrică).

Prin urmare, SC Y SRL din Deva a dobândit două spații moderne și prin achiziționarea acestora, societatea a desfășurat în perioada următoare o activitate profitabilă.

Pentru fiecare operațiune economică efectuată, respectiv vânzare-cumpărare X - persoana fizică, vânzare-cumpărare persoana fizică - Y, persoana impozabilă era obligată să-și plătească obligațiile către stat rezultate. A pretinde societății X SA să achite în prezent sume care nu erau în sarcina sa, reprezintă un abuz și o interpretare subiectivă a organelor de control care nu au ținut cont de documentele prezentate.

Deși în declarația dată, s-a precizat că la spațiile respective au fost efectuate lucrări de amenajare și modernizare, organele de control au ignorat total informațiile primite din partea reprezentanților societății și nu au solicitat niciun fel de lămuriri în legătură cu aceste lucrări.

Fără a avea la bază o evaluare în vederea stabilirii în sarcina petentei a unor obligații de plată pe care nu le datorează, organele de inspecție fiscală au stabilit sumele după libera lor alegere, astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea de piață a celor două spații comerciale vândute în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 și alin.2, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a ține cont de faptul că spațiile vândute nu au fost identice cu cele achiziționate de SC Y SRL întrucât fuseseră fundamental transformate prin lucrările de modernizare și amenajare efectuate.

Nu s-a diminuat prețul de revânzare cu toate cheltuielile contribuabilului și o marjă de profit. Din valoarea spațiului revândut

în ... 2004, organele de control au scăzut doar valoarea spațiului vândut de SC X SA în ... 2004, valoarea neamortizată a spațiului și valoarea terenului aferent spațiului, astfel: ... lei - ... lei - ...lei - ... lei, rezultând astfel valoarea de ... lei.

Concluzionând, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere nr.../2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

## **II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, au consemnat următoarele:**

S-a verificat perioada ...2004 - ...2008.

A). SC X SA Deva, în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat la BNP H.I. sub nr.../2004 și a facturii nr.../2004, a vândut doamnei C.A. din Brașov "spațiul comercial situat în Deva, b-dul ..., bl.... parter", în valoare totală de ... lei, din care TVA colectată de ... lei.

În evidența contabilă a SC X SA Deva, operațiunea de vânzare a fost înregistrată prin articolul contabil:

461 = %	...
758	...
4427	...

și concomitent scăderea din gestiune a spațiului și a terenului aferent :

% = 212	...
6583	...
2811	...

6712 = 211	...
------------	-----

Urmare verificărilor efectuate pe perioada ....2003 - ...2007 la SC Y SRL Deva, s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală generală nr.../2008, societate la care doamna Suci Simona are calitate de asociat unic și administrator, constatându-se că în evidența contabilă a SC Y SRL Deva, spațiul comercial situat în localitatea Deva, b-dul ..., bl...., parter, a fost cumpărat în luna ... 2004 de la doamna C.A. din Brașov, fiind înregistrat în luna ... 2004 și pus în funcțiune în vederea calculării amortizării începând cu data de ....2005 la valoarea de inventar de ... lei, conform listei mijloacelor fixe.

Organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea de piață a spațiului comercial vândut de SC X SA din Deva în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot (...) reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta continutul economic al tranzacției.

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

...c) metoda pretului de revanzare, prin care pretul de piata se stabileste pe baza pretului de revanzare al bunului sau serviciului vandut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu revanzarea , alte cheltuieli ale contribuabilului si o marja de profit”.

In conformitate cu prevederile actelor normative mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au stabilit valoare de piata a spatiului comercial situat in Deva, b-dul ..., bl....., parter, la pretul de ... lei.

Astfel, s-a majorat masa profitului impozabil la ...2004 cu suma de ... lei (... - ... - ...- ...), astfel:

- ... lei - valoare de piata a spatiului comercial revandut in ... 2004;
- ... lei - valoare la care a fost vandut spatiul comercial in decembrie 2004
- ...lei - valoarea neamortizata a spatiului commercial
- ... lei - valoarea terenului aferent spatiului comercial.

In conformitate cu prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, coroborat cu prevederile actelor normative mai sus enuntate, s-a stabilit suplimentar impozit pe profit in suma de ...lei (... x 25%).

B). SC X SA Deva, in baza Contractului de vanzare-cumparare autentificat la BNP H.I. sub nr.../2004 si a facturii nr.../2004, a vandut doamnei C.A. din Brasov “spatiul comercial situat in Deva, strada ..., bl....., parter”, in valoare totala de ... lei, din care TVA dedusa de ... lei.

In evidenta contabila a SC X SA Deva, operatiunea de vanzare a fost inregistrata prin articolul contabil:

461 =	%	...
	758	...
	4427	..

si concomitent scaderea din gestiune a spatiului si a terenului aferent :

% =	212	...
	6584	...
	2812	...

6712 =	211	...
--------	-----	-----

Urmare verificarilor efectuate pe perioada ...2003 - ....2007 la SC Y SRL Deva, s-a incheiat Raportul de inspectie fiscala generala nr.../2008, societate la care doamna SS are calitate de asociat unic si administrator, s-a constatat ca in evidenta contabila, spatiul comercial situat in localitatea Deva, strada ..., b1... parter, a fost cumparat in luna ... 2004 de la doamna C.A., fiind inregistrat in luna ... 2004 si pus in functiune in vederea calcularii amortizarii incepand cu data de ...2005, la valoarea de inventar de ...lei, conform listei mijloacelor fixe.

Organele de inspectie fiscala au stabilit valoarea de piata a spatiului comercial vandut in conformitate cu prevederile art.11 alin.1 si alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare.

In conformitate cu prevederile actelor normative mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au stabilit valoare de piata a spatiului comercial situat in Deva, strada ..., bl...., parter, la pretul de ...lei.

Astfel, s-a majorat masa profitului impozabil la ...2004 cu suma de ... lei (...- ...- ... - ...) astfel:

- ...lei - valoare de piata a spatiului comercial revandut in ... 2004
- ... lei - valoare la care a fost vandut spatiului comercial in ... 2004
- ... lei - valoarea neamortizata a spatiului comercial
- ... lei - valoarea terenului aferent spatiului comercial.

In conformitate cu prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, coroborat cu prevederile actelor normative mai sus enuntate, s-a stabilit suplimentar impozit pe profit in suma de ... lei (... x 25%).

Pentru nevirarea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, s-au calculate pentru perioada ....2005 – ...2008 accesorii fiscale în sumă de ...lei.

***III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

**SC X SA**, are sediul în Deva, b-dul ..., ..., etaj ..., județul Hunedoara, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J.../.../..., cod unic de înregistrare ... atribut RO, reprezentată prin doamna S.S. în calitate de director general.

## **Perioada supusă verificării: ...2004 – ...2008.**

**Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra legalității aplicării metodei prețului de revânzare utilizată pentru reîncadrarea tranzacțiilor cu spațiile comerciale, în condițiile în care vânzarea a avut loc către o terță persoană fizică, iar organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor legale referitoare la tranzacții între persoane afiliate.**

**In fapt**, la data de ... și ... . 2004, SC X SA din Deva a vândut 2 spații comerciale (valoare contabilă de ... lei) la o valoare de vânzare de ...lei, valoarea taxei pe valoarea adăugată fiind de ... lei, către persoana fizică C.A. din Brașov, obținând un profit în sumă de ...lei.

Această hotărâre a fost luată în unanimitate de către acționari la data de ...2004, când s-a hotărât vânzarea de clădiri și terenuri cu respectarea prețului minim de 50 eur/mp pentru clădiri și respectiv 5 eur/mp pentru terenuri.

Urmare unei inspecții fiscale efectuată la societatea comercială Y SRL din Deva, s-a constatat că în evidența contabilă, spațiile comerciale în cauză, au fost cumparate la data de ... 2004 de la doamna C.A. din Brașov, fiind înregistrate în luna ... 2004 și puse în funcțiune începând cu data de ...2005, la valoarea de inventar de ... lei.

Aplicând metoda prețului de revânzare asupra operațiunii de vânzare – cumpărare efectuată între SC X SA din Deva și persoana fizică C.A. din Brașov, organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile realizate de contestatoare sunt în sumă de ... lei, luând în calcul ca și valoare de piață a celor două spații comerciale vândute, valoarea cu care acestea au fost achiziționate ulterior de către societatea comercială Y SRL din Deva .

Ținând cont de valoarea de vânzare stabilită la control de ... lei și valoarea de vânzare de ... lei, valoarea rămasă neamortizată de ... lei, valoarea terenului de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei venituri suplimentare în sumă de ...lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de ...lei, în baza art.11 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**In drept**, cu privire la impozitul pe profit Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, prevede la art.14 că impozitul pe profit se aplică după cum urmează: “a) în cazul persoanelor juridice române, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, ( ... )”, iar ca regulă generală, conform art.19: "(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”.

În susținerea contestației, societatea contestatoare se prevalează în mod întemeiat de faptul că *“fără a avea la bază o evaluare în vederea stabilirii în sarcina societății a unor obligații de plată pe care nu le datorează, organele de inspecție fiscală au stabilit sumele după libera lor alegere în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal”*.

În drept, art.11 “Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal” alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede că:

*“1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

*(2) În cadrul unei tranzacții **între persoane afiliate**, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. **La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:***

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

**coroborate cu Normele metodologice pentru aplicarea alin.1 și alin.2:**

**22. “Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării**

*fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România...”.*

**27. “Metoda prețului de revânzare**

*În cazul acestei metode prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de vânzare, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit. **Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente...”.***

Din analiza constatărilor prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr.../2008, se reține că tranzacțiile de spații comerciale au avut loc între o persoană juridică română, respectiv SC X SA din Deva și persoana fizică română C.A. din Brașov în termeni comerciali de piață liberă.

De asemenea, din constatările organelor de inspecție fiscală, nu rezultă faptul că, între cele două părți, SC X SA din Deva, vânzătoare, și persoana fizică cumpărătoare, există relații de afiliere.

Folosirea ca temei legal a art.11 în reconsiderarea de către organele de inspecție fiscală a veniturilor obținute de SC X SA din tranzacția cu o persoană fizică independentă reflectă o aplicațiune în neconcordanță cu starea de fapt existentă.

Metoda prețului de revânzare reprezintă o metodă folosită în stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate.

Or, din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă că SC X SA din Deva este persoană afiliată cu persoana fizică C.A. din Brașov.

Mai mult, la punctul 22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

**“... Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente...”**



Așa cum s-a arătat și mai sus, în susținerea contestației, societatea contestatoare s-a prevalat în mod întemeiat de faptul că *“organele de inspecție fiscală au stabilit sumele după libera lor alegere în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal”*, mai mult în condițiile în care, la stabilirea prețului de piață, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare starea de fapt inițială a spațiilor comerciale, neținând cont de faptul că spațiile comerciale achiziționate ulterior de către SC Y SRL din Deva, au fost supuse unor lucrări de modernizare și amenajare de către persoana fizică după achiziționarea lor.

Față de cele arătate și având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că, în speța sunt incidente prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

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

Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prevede:

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

De asemenea, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

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

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente impozitului pe profit, stabilite în sarcina petentei prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar

reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de ...lei, decizia de impunere se desființează, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principale***, decizia de impunere se desființează.

Pe cale de consecință, se impune desființarea Deciziei de impunere contestată, urmând a se reface controlul și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

Controlul va viza strict aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

**Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../2008**, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.