

D E C I Z I A NR. 186/20.08.2012  
privind soluționarea contestației formulate de  
S.C. S. S.R.L.din Tg Jiu, înregistrată la  
D.G.F.P. Gorj sub nr.../11.05.2012

Biroul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P. Gorj a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală , prin adresa nr.../21.05.2012 , asupra contestației formulate de S.C. S. S.R.L. cu sediul social în mun. Tg Jiu, ...., jud. Gorj , contestație înregistrată la D.G.F.P. Gorj sub nr.../11.05.2012.

Obiectul contestației îl constituie o parte din măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr.F-GJ .../27.04.2012 emisă pe baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ .../27.04.2012 , respectiv suma de ... lei reprezentând :

- ... lei - impozit pe veniturile din transferul dreptului de proprietate
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozit pe venit
- ...lei - penalități de întârziere aferente impozit pe venit

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-GJ .../27.04.2012 , respectiv data de 04.05.2012, așa cum rezultă din mențiunea făcută sub semnătură pe decizie , contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92 /2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată , cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la D.G.F.P. Gorj în data de 11.05.2012 , așa cum rezultă din ștampila aplicată de serviciul registratură pe originalul contestației .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.206 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , D.G.F.P. Gorj este investită să se pronunțe în soluționarea contestației formulate de S.C. S. S.R.L. din Tg Jiu.

I.Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-GJ .../27.04.2012 emisă pe baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ .../27.04.2012 , S.C. S. S.R.L. nu este de acord cu obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei reprezentând :

- ... lei - impozit pe veniturile din transferul dreptului de proprietate
- .... lei - majorări de întârziere aferente impozit pe venit
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe venit

obligații stabilite în urma constatării atribuirii de bunuri în valoare de ... lei d-nei A. E. , conform Sentinței nr.../04.03.2009 pronunțată de Tribunalul Vâlcea, irevocabilă prin decizia nr.../27.05.2009 pronunțată de Curtea de Apel P., întrucât consideră că „(...)

1. Dispozițiile art.65 alin.1 lit. c), coroborat cu art.7 alin.1 pct.32 toate din Legea nr.571/2003 nu sunt aplicabile situației de fapt constatate de organul de inspecție, astfel că actele atacate sunt nelegale deoarece organul de inspecție a interpretat și aplicat greșit legea.

(...) câștigul din transferul titlurilor de valoare , în cazul de față al părților sociale, se analizează în raport de distincțiile și elementele concrete prevăzute la art.67 alin.3 lit.b din Codul fiscal, dispoziții în raport de care, (...), nu s-au născut nici drepturi de creanță fiscală, nici obligații fiscale corelative în sarcina noastră.(...).

În cazul de față, prin hotărâre judecătorească i s-a „atribuit” în proprietate doamnei A. E. o parte din patrimoniul societății, deci bunuri, parte stabilită proporțional cu cota de participare la capitalul social.(...).

Potrivit situației de fapt reale, patrimoniul societății a fost divizat , o parte a acestuia reprezentând 45% fiind atribuit în proprietatea celor două persoane fizice, asociați care s-au retras din societate.

2.Încalcă art.67 alin. 3 lit. b) din Legea nr.571/2003, care dispune:

în cazul câștigurilor determinate 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.

2.1 Potrivit dispoziției legale imperative, obligația calculării, reținerii și virării impozitului asupra câștigurilor din transferul părților sociale este în sarcina dobânditorului de părți sociale, adică a cumpărătorului, și nu în sarcina societății ale cărei părți sociale sunt transmise.(...).

Numai în situația în care părțile sociale ale asociaților retrași ar fi fost dobândite de societate, obligația calculării, reținerii și virării impozitului ar fi fost în sarcina societății.

Or, părțile sociale ale asociaților retrași nu au fost dobândite de societate , cu privire la acestea dispunând tot instanța de judecată.(...).

Așa fiind, societatea, neavând calitatea de dobânditor al părților sociale, nu are nici calitatea de plătitor al obligației fiscale, astfel cum este definit la art.26 din Codul de procedură fiscală.

2.2.Tot potrivit dispoziției legale mai sus citate, calculul și reținerea impozitului trebuie făcut la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți.(...).

În cazul de față , cum nu a existat nici o tranzacție între părți și nici nu s-a încheiat un contract de cesiune de părți sociale , nu există nici baza de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă (care oricum nu aparține societății) cu privire la impozitul asupra câștigurilor din transferul de părți sociale.(...).

2.3.Actele atacate încalcă art.67 alin.3 lit.c) Cod fiscal și pentru faptul

că impozitul a fost greșit stabilit.

Potrivit acestui text de lege, impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, câștig care se determină ca diferență între valoarea părților sociale și valoarea prețului de înstrăinare.

Organul de inspecție fiscală nu a stabilit această diferență, calculând impozitul la valoarea bunurilor atribuite doamnei A.E..

2.4. Cu privire la invocarea în actele de inspecție fiscală atacate a pct.144<sup>3</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal, învederăm faptul că dispozițiile din normă pot fi aplicate numai în măsura în care nu modifică legea.(...).

3. Faptul că dispozițiile legale au fost greșit interpretate și aplicate este evidențiat și de imposibilitatea obiectivă a reținerii și virării, deci a executării dispoziției normei.

Aceasta, deoarece „reținerea” și „virarea” impozitului calculat se poate face numai dintr-o sumă de bani pe care cedentul părților sociale trebuie să o primească de la cesionar.

În cazul de față, însă, reținerea este obiectiv imposibil de realizat deoarece cedentul a primit în exclusivitate bunuri materiale și nu sume de bani, iar virarea urmează același regim.(...).

4. Actele atacate sunt nelegale și cu privire la stabilirea caracterului exigibil al impozitului la data de 15.06.2011, când s-a întocmit procesul verbal al executorului judecătoresc de punere în posesia bunurilor a doamnei A. E., precum și cu privire la calcularea accesoriilor (dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere).

Exigibilitatea impozitului la data preluării bunurilor a fost stabilită fără niciun temei legal.

Dimpotrivă, stabilirea exigibilității impozitului la această dată încalcă dispoziția imperativă a art.67 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003, care stabilește imperativ că termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale... la registrului comerțului.(...).

Organul de inspecție, deși a constatat că documentele nu au fost depuse la Oficiul Registrului Comerțului (deoarece și la această dată hotărârea instanței este atacată cu cereri de revizuire, iar dl. Munteanu refuză să-și preia bunurile), a stabilit nelegal exigibilitatea impozitului în raport de data preluării bunurilor, încălcând în mod flagrant dispozițiile imperative ale legii.

Drept consecință, și accesoriile sunt nelegal stabilite, având în vedere că la data inspecției, obligația virării impozitului nu se născuse.(...).

5. În fine, în temeiul art.46 Cod procedură fiscală invocăm nulitatea raportului de inspecție fiscală atacat pentru lipsa obiectului.

Obiectul raportului de inspecție fiscală trebuie să cuprindă în mod esențial obligațiile fiscale supuse inspecției și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției.

Raportul de inspecție fiscală atacat nu cuprinde obiectul inspecției,

*respectiv obligațiile fiscale supuse inspecției, ci doar perioada supusă inspecției.(...).*

*4.(...) contestația privitoare la majorările/dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului, urmează a fi soluționată și în raport de rezolvarea dată contestației cu privire la obligația fiscală principală stabilită suplimentar ( impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare).(....).”*

**II.** Prin Decizia de impunere nr. F-GJ .../27.04.2012 emisă pe baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ.../27.04.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. S. S.R.L. , pentru perioada verificată, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de sumă totală de ... lei reprezentând :

- ... lei - impozit pe veniturile din transferul dreptului de proprietate
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozit pe venit
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe venit
- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozit pe profit
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit

Împotriva măsurilor dispuse de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-GJ ...27.04.2012 emisă pe baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-GJ.../27.04.2012 , S.C. S. S.R.L. a formulat contestație pentru suma de ... lei reprezentând :

- ... lei - impozit pe veniturile din transferul dreptului de proprietate
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozit pe venit
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe venit ,

contestație înregistrată la D.G.F.P. Gorj sub nr.../11.05.2012.

Obligațiile fiscale suplimentare în sumă de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din transferul dreptului de proprietate au fost stabilite ca urmare a retragerii asociatei A. E. și atribuirii către aceasta de bunuri în valoare de ... lei , în conformitate cu prevederile art. 67 alin. (3) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 144<sup>3</sup> din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

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

S.C. S. S.R.L. are domiciliul fiscal în Tg Jiu, jud. Gorj, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J..., are codul unic de identificare

fiscală ....

Societatea are ca obiect principal de activitate „*Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice*” - cod CAEN 2511.

Inspekția fiscală a cuprins perioada 01.08.2008-31.12.2011 .

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. S. S.R.L. datorează impozit pe veniturile din transferul dreptului de proprietate în sumă de ... lei , în condițiile în care în urma retragerii unui asociat-persoană fizică, acestuia i s-au atribuit bunuri din patrimoniul societății în sumă de ... lei .

În urma inspekției fiscale, organele de inspekție fiscală au constatat faptul că, urmare **cererii de retragere** din societate a doi asociați , respectiv M. N. ( cu o cotă de 5% din părțile sociale) și A. E. ( cu o cotă de 40% din părțile sociale dobândite prin Actul adițional din 18.06.2003), **prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților nr.../05.06.2006** s-au dispus următoarele:

„1. *Observând documentele prezentate și ca urmare a discuțiilor purtate pe ordinea de zi, Adunarea Generală a Asociaților S.C. S. S.R.L. aprobă cu unanimitate de voturi următoarele:*

1. *Se aprobă retragerea asociaților A. E. și M. N.*

2. ***Se aprobă ca asociații rămași P. V., D. L. și T. N. să-și exprime opinia cu privire la preluarea părților sociale după evaluarea în concret a acestora de către instanță făcând uz de dreptul de preemțiune (preferință) conferit de statutul S.C. S. S.R.L..***”

Deși asociații rămași și-au dat acordul cu privire la retragerea celor doi asociați din societate, nu s-a ajuns la o soluție concretă cu privire la plata contravalorii părților sociale, urmând ca instanța să se pronunțe cu privire la aceste aspect.

Prin **Sentința nr.... din 04.03.2009 dată de Tribunalul Vâlcea – Secția Comercială și Contencios Administrativ Fiscal** , rămasă definitivă și irevocabilă prin Decizia nr.../27.05.2009 **a fost pronunțată hotărârea** asupra cererii formulate de reclamantii M. N. și A. E. în contradictoriu cu pârâții S.C. S. S.R.L., **având ca obiect retragerea acestor asociați din cadrul societății pârâte** cu obligarea acesteia (S.C. S. S.R.L.) la plata contravalorii părților sociale reactualizate prin reevaluare, astfel :

-au fost atribuite în proprietatea reclamantei Andrițoiu Elena următoarele bunuri din patrimoniul societății reprezentând cota de contribuție aferentă părților sociale deținute de aceasta:

Nr. crt.	Denumire bun	Valoare stabilită conform sentinței judecătorești lei
1	Teren sup. 8.104 mp	...
2	Teren sup. 8.070 mp	...

3	Gard împrejmuire	...
4	Imobil sup. 136,6 mp	...
5	Apartament 2 camere Mătășari	...
6	Mașină automată MINIMATH	...
7	Jeep Grand Cherokee	...
8	Încărcător hidraulic TIH	...
9	Tractor U650	...
10	Șopron 1	...
11	Șopron 2	...
12	Bloc locuințe C 10, sup. 290 mp *	...
	<b>Total</b>	...

-au fost atribuite în proprietatea reclamantului M. N. bunuri în valoare de... lei;

-au fost atribuite în proprietatea S.C. S. S.R.L. bunuri în valoare de ... lei.

Ulterior, prin Hotărârea A.G.A. nr.../04.06.2010, în baza dispozițiilor Legii nr.31/1990 și a Sentinței nr. ... din 04.03.2009 dată de Tribunalul V. **s-a hotărât distribuirea părților sociale** rămase în urma retragerii asociaților A. E. și M. N., respectiv a celor ... părți sociale reprezentând 45% din capitalul social către asociații rămași, precum și împuternicirea d-lui D. L. să reprezinte și să semneze actul constitutiv actualizat, precum și actele necesare înregistrării acestuia la Registrul Comerțului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Hotărârea A.G.A. nr. .../04.06.2010 **nu a fost depusă la Oficiul Registrului Comerțului până la data efectuării controlului.**

Bunurile menționate mai sus au fost puse în posesia d-nei A. E. în baza **Procesului Verbal din data de 15.06.2011** încheiat de Biroul Executorului Judecătoresc T. N. , mai puțin bunul „Bloc locuințe C 10, sup. 290 mp” în valoare de ... lei, rezultând o valoare a bunurilor intrate în posesia d-nei Andrițoiu Elena de... lei ( ... lei – ... lei).

Totodată, prin Sentința nr... din 04.03.2009 dată de Tribunalul V. au fost atribuite în proprietatea reclamantului M. N. bunuri în valoare de ... lei, bunuri ce nu au fost puse în posesia acestuia până în prezent.

La întrebarea nr.1 a organelor de inspecție fiscală din nota explicativă anexată la actul administrativ contestat „*Precizați la ce dată ați depus documentația privind modificările aduse actului constitutiv cu privire la retragerea asociaților M. N. și A. E. potrivit Hotărârii A.G.A. nr... din 04.06.2010 la Oficiul Registrului Comerțului*”, administratorul societății a formulat următorul răspuns „*Diligențele pentru înregistrarea modificărilor la O.R.C. Gorj au început după hotărârea A.G.A. din iunie 2010 . Acestea nu s-*

au materializat datorită faptului că, continuu ne solicitau noi documente. Conform hotărârii A.G.A. , de legătura cu O.R.C. s-a ocupat de acestea asociatul D. L.. Ulterior **s-au rededus din nou în data de 25.04.2012.**"

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat că , în urma retragerii asociatei A. . și atribuirii către aceasta de bunuri în valoare de ...lei, **aceasta a obținut un câștig , pentru care se datorează impozit pe veniturile din investiții , și anume din câștigurile din transferul titlurilor de valoare ( părți sociale).**

În drept, conform prevederilor art.65 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### **Definirea veniturilor din investiții**

„(1) Veniturile din investiții cuprind:(...)

c) **câștiguri din transferul titlurilor de valoare definite potrivit prevederilor art. 7;**”

coroborat cu art. 7, alin. (1), pct. 31<sup>1</sup> și 32 din același act normativ, care prevede că:

#### **Definiții ale termenilor comuni**

„(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

„31<sup>1</sup>. **titlu de valoare** - orice valori mobiliare, titluri de participare la un fond deschis de investiții sau alt instrument financiar, calificat astfel de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, inclusiv instrumente financiare derivate, **precum și părțile sociale;**

32. **transfer** - orice vânzare, cesiune **sau înstrăinare a dreptului de proprietate**, schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate, precum și transferul masei patrimoniale fiduciare în cadrul operațiunii de fiducie potrivit Codului civil;”

Totodată, în conformitate cu prevederile art.67 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) 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 eşalonat;*”, coroborat cu prevederile art.67 alin. (8) din același act normativ, care precizează:

**„ În aplicarea prevederilor prezentului articol se utilizează norme privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital din transferul titlurilor de valoare obținut de persoanele fizice (...)**”

iar conform prevederilor pct. 144<sup>3</sup> din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„144<sup>3</sup>. Pentru tranzacțiile cu valori mobiliare în cazul societăților închise și părți sociale, încheiate anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care părțile contractante au convenit ca plata să se facă eşalonat, cotele de impozit sunt cele în vigoare la data încheierii contractului iar termenul de virare a impozitului pentru plătitorii de astfel de venituri este până la data 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. După data de 1 ianuarie 2007 pentru aceste tranzacții termenul de virare a impozitului datorat calculat la momentul încheierii tranzacției pe baza contractului 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.*

*În cazul operațiunilor de excludere/retragere/dobândire prin succesiune a părților sociale, baza impozabilă se stabilește astfel:*

*a) se determină suma reprezentând diferența între valoarea elementelor de activ și sumele reprezentând datoriile societății;*

*b) se determină excedentul sumei stabilite la lit. a) peste aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare. În cazul succesiunilor suma reprezentând aportul la capitalul social este zero.*

**Calculul, reținerea și virarea impozitului se efectuează de persoana juridică la care persoana fizică asociată a deținut părțile sociale.** *Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru înregistrarea operațiunilor respective la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eşalonat.”*

Conform prevederilor menționate mai sus , în speța în cauză, 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 (în speță, la data încheierii procesului verbal de predare-primire încheiat de executorul judecătoresc T. N., respectiv data de 15.06.2011, având în vedere cererea de executare silită formulată de creditoarea A. E., împotriva debitoarei S.C. S. S.R.L. Privind obligarea acesteia să se conformeze titlului executoriu Sentința nr..../04.03.2009 pronunțată de Tribunalul Vâlcea, irevocabilă prin Decizia nr. .../27.05.2009).

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind

Codul fiscal , referitor la determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital din transferul titlurilor de valoare **obținut de persoanele fizice , calculul, reținerea și virarea impozitului se efectuează de persoana juridică la care persoana fizică asociată a deținut părțile sociale.**

Referitor la punctele de vedere exprimate de către agentul economic prin contestația formulată, facem următoarele precizări :

În ceea ce privește Cap. II, **pct. 1** din contestația depusă de SC S. SRL Tg.Jiu, societatea consideră că organul de inspecție a interpretat și aplicat greșit legea, respectiv art. 65, alin. 1, litera c, coroborat cu art. 7, alin. 1, pct. 32 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv *nu se află în prezența unui transfer, ori a altei forme de înstrăinare a părților sociale și potrivit situației de fapt reale, patrimoniul societății a fost divizat, o parte a acestuia reprezentând 45% fiind atribuit în proprietatea celor două persoane fizice, asociați care s-au retras din societate.*

Organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile descrise mai sus sunt definite și se încadrează tocmai în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, art.65 alin. (1) lit. c) la „**Definirea veniturilor din investiții:** c)câștiguri din transferul titlurilor de valoare definite potrivit prevederilor [art. 7;](#)”, iar art. 7 (**„Definiții ale termenilor comuni”**), alin. 1, pct. 31<sup>1</sup> și 32 din același act normativ, prevede definițiile unor termeni din cuprinsul Codului fiscal: „ 31<sup>1</sup>. **titlu de valoare** - orice valori mobiliare, titluri de participare la un fond deschis de investiții sau alt instrument financiar, calificat astfel de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, inclusiv instrumente financiare derivate, **precum și părțile sociale;**

32. *transfer - orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, **schimbul unui drept de proprietate** cu servicii ori **cu un alt drept de proprietate**, precum și transferul masei patrimoniale fiduciare în cadrul operațiunii de fiducie potrivit Codului civil;”*

Conform Hotărârii AGA nr.../04.06.2010, în baza dispozițiilor Legii nr. 31/1990 și a Sentinței nr... din 04.03.2009 dată de Tribunalul V. s-a hotărât distribuirea părților sociale rămase în urma retragerii asociaților A. E. și M. N. și prin aceeași Sentință au fost atribuite în proprietatea reclamantei A. E. bunuri din patrimoniul societății verificate **în schimbul părților sociale deținute de aceasta**, operațiune ce se încadrează în prevederile legale de mai sus.

La **pct. 2** din contestația depusă de SC S. SRL Tg.Jiu, aceasta invocă prevederile art. 67 alin. (3) lit. b): „(3) *Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel:*

*b) în cazul câștigurilor determinate 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.*”, considerând

că, potrivit acestora, obligația calculării, reținerii și virării impozitului asupra câștigurilor din transferul părților sociale, este în sarcina dobânditorului de părți sociale, adică a cumpărătorului, și nu în sarcina societății ale cărei părți sociale sunt transmise.

În fapt, organele de inspecție fiscală au considerat că obligația calculării, reținerii și virării impozitului asupra câștigurilor din transferul părților sociale se efectuează de persoana juridică la care persoana fizică asociată a deținut părțile sociale, având în vedere următoarele:

-în art. 67 alin.( 3) lit. b) este prevăzut cadrul general cu privire la impozitarea

transferului de părți sociale, unde calculul și reținerea impozitului de către dobânditor se efectuează la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți, iar „*operațiunile de excludere/retragere/dobândire prin succesiune a părților sociale...*”, precizată în dispozițiile pct. 144<sup>3</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal, reprezintă o particularitate a transferului părților sociale, precizată și în art. 226, alin. 3 din Legea nr. 31/1990, privind societățile comerciale, republicată;

conform alin. (8) din același articol, care prevede „***În aplicarea prevederilor prezentului articol se utilizează norme privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital din transferul titlurilor de valoare obținut de persoanele fizice...***”;

Totodată, societatea consideră că dreptul de creanță fiscală cu privire la impozitul asupra câștigurilor din transferul părților sociale, cât și obligația corelativă a dobânditorului pot lua naștere numai în baza contractului (de cesiune de părți sociale) și numai la data încheierii contractului, acesta constituind, potrivit art. 67 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, baza de impunere care le generează, prin urmare cum nu a existat o tranzacție între părți și nici nu s-a încheiat un contract de cesiune de părți sociale, nu există nici baza de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă cu privire la impozitul asupra câștigurilor din transferul părților sociale.

În fapt, prin Hotărârea AGA nr..../04.06.2010, în baza dispozițiilor Legii nr. 31/1990 și a **Sentinței nr.... din 04.03.2009 dată de Tribunalul V.** s-a hotărât distribuirea părților sociale rămase în urma retragerii asociaților A. E. și M. N. și prin aceeași Sentință au fost atribuite în proprietatea reclamantei A. E. bunuri din patrimoniul societății verificate reprezentând cota de contribuție aferentă părților sociale deținute de aceasta, având în vedere faptul că părțile nu s-au înțeles asupra contravalorii părților sociale aparținând asociaților retrași.

Totodată, conform prevederilor Legii nr. 31/1990, privind societățile comerciale, art. 226 alin.(3): „(3) ***Drepturile asociatului retras, convenite pentru părțile sale sociale, se stabilesc prin acordul asociaților ori de un expert desemnat de aceștia sau, în caz de neînțelegere, de tribunal. Costurile de evaluare vor fi suportate de societate.***”

Astfel, echipa de inspecție fiscală a apreciat corect baza de impunere,

aferentă valorii masei patrimoniale atribuită în schimbul părților sociale, valoare stabilită prin Sentința nr.... din 04.03.2009 dată de Tribunalul Vâlcea – Secția Comercială și Contencios Administrativ Fiscal, sentință rămasă definitivă și irevocabilă prin Decizia nr. .../27.05.2009.

În ceea ce privește baza de impozitare stabilită de organele de inspecție fiscală, menționăm că asociatul retras, A. E., a dobândit părțile sociale prin cesionare de către asociatul A. C., în baza Hotărârii AGA din 17.03.2003, fără a fi prezentate documente justificative din care să rezulte cesiunea cu titlu oneros.

În ceea ce privește motivația societății de la pct. 2.4 din contestație, care învederează faptul că dispozițiile pct. 144<sup>3</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal „*Calculul, reținerea și virarea impozitului se efectuează de persoana juridică la care persoana fizică asociată a deținut părțile sociale.*” pot fi aplicate numai în măsura în care nu modifică legea. Ori, echipa de control consideră că aceste prevederi nu modifică dispozițiile Codului fiscal, ci stabilesc normele de aplicare a dispozițiilor art. 67 alin.(3) lit. b), după cum prevede și alin. (8) din același articol:

**„(8) În aplicarea prevederilor prezentului articol se utilizează norme privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital din transferul titlurilor de valoare obținut de persoanele fizice...”**

În ceea ce privește motivația societății de la **pct. 3** din contestație, precum că dispozițiile legale au fost greșit interpretate și aplicate, fapt evidențiat și de imposibilitatea obiectivă a reținerii și virării, iar „*obligația stabilită de lege în sarcina cesionarului cu privire la reținerea și virarea impozitului pe câștigul din vânzarea părților sociale nu există decât în situația în care prețul cesiunii are caracter lichid, adică este plătit în bani*”, echipa de control a aplicat în mod corect prevederile legale, deoarece, art. 10 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

#### **Venituri în natură**

**„(1) În înțelesul prezentului cod, veniturile impozabile cuprind veniturile în numerar și/sau în natură.**

**(2) În cazul venitului în natură, valoarea acestuia se stabilește pe baza cantității și a prețului de piață pentru bunurile sau serviciile respective.**”, iar art. 7 (**„Definiții ale termenilor comuni”**), alin.1, pct.32 din același act normativ, prevede:

**„32. transfer - orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate,...** ”

În ceea ce privește motivația societății de la **pct. 4** din contestație, precum că exigibilitatea impozitului la data preluării bunurilor a fost stabilită fără niciun temei legal, deoarece art. 67 alin.(3) lit. b) din Codul fiscal stabilește imperativ că: *„Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate*

asupra părților sociale ... la registrul comerțului”, organele de inspecție fiscală au considerat în mod corect că realizarea în fapt a câștigului s-a produs la momentul în care bunurile au fost transferate efectiv în proprietatea fostului asociat, respectiv momentul punerii în posesie a bunurilor în baza Procesului Verbal din data de 15.06.2011, încheiat de Biroul Executorului Judecătoresc T. N., moment în care bunurile respective au fost scoase și din patrimoniul societății, conform evidenței contabile.

Totodată, prevederile Legii nr. 31/1990, republicată, privind societățile comerciale, art. 204 alin.(4), stipulează că: „(4) După fiecare modificare a actului constitutiv, administratorii, respectiv directoratul, vor depune la registrul comerțului actul modificator și textul complet al actului constitutiv, actualizat cu toate modificările, care vor fi înregistrate în temeiul hotărârii judecătorului-delegat, cu excepția situațiilor stipulate la art. 223 alin. (3) și la art. 226 alin. (2), atunci când înregistrarea va fi efectuată pe baza hotărârii irevocabile de excludere sau de retragere.”, iar Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, prevede următoarele:

„Art. 21. În registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la:

h) orice modificare privitoare la actele, faptele și mențiunile înregistrate.

Art. 22.

(1) Comerciantul are obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului a mențiunilor prevăzute la art. 21, în cel mult 15 zile de la data actelor și faptelor supuse obligației de înregistrare.

(2) Înregistrarea mențiunilor se poate face și la cererea persoanelor interesate, în termen de cel mult 30 de zile de la data când au cunoscut actul sau faptul supus înregistrării.”

Prin urmare, modificarea actului constitutiv trebuia înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului în termen de 15 zile de la data Hotărârii AGA nr.../04.06.2010 date în baza dispozițiilor Legii nr. 31/1990 și a Sentinței nr.... din 04.03.2009 dată de Tribunalul V. prin care s-a hotărât distribuirea părților sociale rămase în urma retragerii asociaților A. E. și M. N. și „împuternicirea d-lui D. L. (asociat) să reprezinte și să semneze actul constitutiv actualizat, precum și actele necesare înregistrării acestuia la Registrul Comerțului”.

Totodată, art. 67 alin.(3) lit. b) din Codul fiscal, prevede că: „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.**” Ori, echipa de control consideră că tocmai din acest motiv nu au fost depuse și operate modificările la Oficiul Registrului Comerțului, având în vedere și cele menționate de administratorul societății, dl. P. V., în nota explicativă dată echipei de control. Prin urmare s-au calculat majorări și penalități de întârziere începând cu luna următoare dobândirii bunurilor respective.

În ceea ce privește motivația societății de la **pct. 5** din contestație, în ceea ce privește invocarea nulității raportului de inspecție fiscală atacat,

pentru lipsa obiectului, organele de inspecție fiscală consideră că reprezentantul contribuabilului a fost înștiințat, atât prin avizul de inspecție, cât și prin înscrierea în Registrul unic de control, de efectuarea unei inspecții fiscale generale. Totodată, art. 96 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede că:

Formele și întinderea inspecției fiscale

„(1) *Formele de inspecție fiscală sunt:*

a) *inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp*

*determinată;*

b) *inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia*

*sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.*

**(2) *Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.***”

Menționăm că prin formularul „*Înștiințare pentru discuția finală*” din data de 20.04.2012, administratorul societății a fost înștiințat că în data de 24.04.2012 va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale prezentate în proiectul de raport de inspecție fiscală, inclusiv verificare de către echipa de control a impozitului pe titluri de valoare, fiindu-i aduse la cunoștință, atât pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, cât și la finalizarea acesteia, constatările echipei de control, aspect întărit și de cele menționate de administratorul societății în punctul de vedere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar, respectiv în nota explicativă dată de acesta, precum și în anexa cu privire la sumele stabilite suplimentar și calculul accesoriilor, anexă întocmită în timpul inspecției fiscale în care administratorul a confirmat că a luat la cunoștință.

Având în vedere aspectele prezentate, întrucât reprezentantul legal al S.C. S. S.R.L. nu a procedat la calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate ( părți sociale) pentru asociatul retras din societate, în mod corect, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea obligațiilor fiscale suplimentare, motiv pentru care, contestația pentru suma de ... lei reprezentând impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate ( părți sociale) urmează să fie respinsă, ca neîntemeiată.

Referitor la suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate și suma de ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate, organele de inspecție fiscală au considerat că data de la care agentul economic trebuia să procedeze la virarea impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate în sumă de ... lei, este legată de data procesului verbal de sechestru încheiat la 15.06.2011, prin care fostul asociat, respectiv doamna A. E. a fost pusă în

posesia bunurilor , iar pentru perioada 26.07.2011-24.04.2012 , respectiv din ziua imediat următoare datei scadenței până la data efectuării inspecției fiscale , au procedat la calcularea de dobânzi /majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei .

În vederea clarificării termenului de virare a impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate, D.G.F.P. Gorj prin Biroul soluționare contestații a solicitat Direcției generale legislație cod fiscal din cadrul A.N.A.F. punctul de vedere , iar prin adresa de răspuns nr.../06.08.2012, Direcția generală legislație cod fiscal precizează următoarele :

*„Potrivit prevederilor art.67 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **calculul și reținere 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 asociațiilor/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 eșalont.***

*Precizăm că, în reglementările Codului fiscal la Cap. V Venituri din investiții al Titlului III-Impozitul pe venit din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare **nu există prevedere legală care să stabilească o excepție de la termenul de virare a impozitului datorat pentru situația prezentată în adresă.***

În speța supusă soluționării, legislația în vigoare stabilește termene diferite pentru „calculul și reținerea” impozitului , respectiv momentul încheierii tranzacției și „termenul de virare a impozitului” care este legat de momentul depunerii documentelor pentru transcrierea dreptului de proprietate la registrul comerțului, iar prin adresa de răspuns a Direcției generale legislație cod fiscal se menționează faptul că „**nu există prevedere legală care să stabilească o excepție de la termenul de virare a impozitului datorat pentru situația prezentată în adresă.**”

Ținând cont de faptul că , organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de obligații fiscale accesorii pentru perioada 26.07.2011-24.04.2012, iar din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă faptul că până la data la care au fost calculate majorările și penalitățile de întârziere, respectiv data de 24.04.2012, au fost depuse documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate la registrul comerțului , termenul de virare a impozitului fiind stric legat de data depunerii documentelor la registrul comerțului, iar în speța în cauză neexistând excepții , pentru acest capăt de cerere , contestația urmează să fie

admisă în totalitate.

Față de cele prezentate anterior , în temeiul actelor normative citate , a art.210 alin.(1) și art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Gorj, prin directorul executiv

## DECIDE :

1)Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de S.C. S. S.R.L. pentru suma de ... **lei** reprezentând impozit pe veniturile din transferul dreptului de proprietate.

2)Admiterea contestației pentru suma de... **lei** reprezentând:

- ... **lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate
- .... **lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din transferul dreptului de proprietate

3) Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Gorj-Secția de Contencios Administrativ competentă , în termen de 6 luni de la comunicare .