

0011908NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice, prin adresa nr. .../04.01.2008 înregistrată la D.G.F.P. Neamț sub nr. .../08.01.2008, cu privire la contestația formulată de **SOCIETATEA X**.

Contestația, înregistrată la Administratia Finantelor Publice Piatra Neamt sub nr. .../27.12.2007, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ...privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, a Dispozitiei nr....privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, a Deciziei nr....privind nemodificarea bazei de impunere, decizii având ca anexa Raportul de inspectie fiscala nr...., precum si impotriva Procesului verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr.... din data de 12.12.2007 inregistrat la A.F.P. Piatra Neamt sub nr.....

Cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Neamt sub nr. nr..../23.01.2008, firma Y, in calitate de imputernicit al SOCIETATII X, precizeaza, la solicitarea Biroului Solutionare Contestatii cu adresa nr..../14.01.2008, obiectul contestatiei, respectiv **suma de ...lei** stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr. ...privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala , reprezentand:

-impozit pe profit datorat de persoanele juridice nerezidente in suma de ...lei;

-majorari de intarziere aferente impozitului pe profit datorat de persoanele juridice nerezidente in suma de ...lei.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este competenta sa solucioneze contestatia formulata de **SOCIETATEA X**.

I. SOCIETATEA X formulează contestație, înregistrata la A.F.P. Piatra Neamt sub nr..../27.12.2007, împotriva Deciziei de impunere nr. ...privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, a Dispozitiei nr....privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, a Deciziei nr....privind nemodificarea bazei de impunere, decizii având ca anexa Raportul de inspectie fiscala nr...., precum si impotriva Procesului verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr.... din data de 12.12.2007 inregistrat la A.F.P. Piatra Neamt sub nr...., precizand urmatoarele:

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente in suma de ...lei si majorarile de intarziere aferente in suma de ...lei, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont la stabilirea acestora de cheltuielile cu plata

serviciilor firmei de consultanta imobiliara ..., intrucat aceasta nu a furnizat odata cu factura fiscala si raportul de timp aferent acestei facturi. Aceasta constatare, considera petenta, nu este in concordanta cu practica si legislatia in vigoare, intrucat comisionul firmelor de consultanta imobiliara se calculeaza prin aplicarea unui procent la valoarea proprietatii care se tranzactioneaza. Mai mult decat atat, nu se poate vorbi de cheltuieli nedeductibile, in conditiile in care societatea " a platit aceste sume din fonduri proprii, respectiv din imprumuturi provenite de la asociati nu din venituri provenind din operatiuni comerciale susceptibile de impozitare cum gresit au retinut organele de control."

In continuare, petenta precizeaza ca SOCIETATEA X a achitat suma de ... lei reprezentand impozite aferente sumelor platite persoanelor fizice si juridice nerezidente de la care s-au cumparat partile sociale ale SOCIETATEA Z si, prin urmare, " a adus bugetului de stat beneficii majore ca urmare a acestei tranzactii, astfel ca nu intelege temeiul de fapt si de drept al acestor impozite si penalitati calculate si aplicate prin gresita interpretare a tranzactiilor derulate si a legislatiei fiscale."

Petenta mai face o serie de precizari referitoare la acte administrative si sume, altele decat cele contestate.

Cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Neamt sub nr.../23.01.2008, SOCIETATEA Xt, prin imputernicitul avocatial Y, precizeaza, la solicitarea Biroului Solutionare Contestatii cu adresa nr.../14.01.2008, obiectul si motivele care au stat la baza formularii contestatiei, respectiv:

-referitor la suma de ...lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente la care au fost calculate majorari de intarziere in suma de ...lei, organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat tranzactia efectuata de societate ca fiind o tranzactie imobiliara, in conditiile in care din documentele prezentate reiese clar ca a avut loc o tranzactie de capital. Totodata organele de inspectie fiscala au facut o apreciere asupra valorii totale a castigurilor obtinute din acesta tranzactie, in conditiile in care nici situatia de fapt si nici documentele puse la dispozitie nu justificau o asemenea masura.

Petenta reia motivatia referitoare la neluarea in considerare de catre organele de inspectie fiscala a cheltuielilor cu serviciile de consultanta in suma de ... lei, inscrise in factura seria ... nr.... emisa de firma

-referitor la suma de ... lei reprezentand:

- cheltuieli cu transportul in suma de ... lei;
- cheltuieli cu cazarea si masa in suma de ... lei;
- cheltuieli cu onorariile avocatilor in suma de ... lei,

organele de inspectie fiscala nu au admis de deductere aceste cheltuieli, pe motivul ca societatea fie nu a realizat venituri, fie facturile emise de avocati nu au fost insotite de rapoarte de timp.

SOCIETATEA X solicita anularea tuturor actelor contestate si recalcularea obligatiilor fiscale datorate, luandu-se in considerare toate cheltuielile deductibile referitoare la tranzactie.

II. Prin Decizia de impunere nr....privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr...., organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice au stabilit de plata in sarcina SOCIETATII X, urmatoarele obligatii fiscale:

- impozit pe profit datorat de persoane juridice straine in suma de ... lei;
- majorari de intarziere in suma de ...lei aferente impozitului pe profit datorat de persoane juridice straine;
- impozit pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare in suma de ... lei;

Prin aceeasi decizie de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a achitat in plus in contul impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane fizice, suma de ... lei.

1.Referitor la impozitul pe profit datorat de persoane juridice straine in suma de ... lei, la capitolul 2.1.2. "Motivul de fapt" se precizeaza ca persoanele juridice care au cedat titluri de participare –parti sociale – detinute de SOCIETATEA Z catre SOCIETATEA X, care a achitat drepturile cedentilor, sunt:

- SOCIETATEA A– 12%;
- SOCIETATEA B– 49%.

Conform datelor din bilanturile contabile aferente anilor 2004 si 2005 ale societatii cedente SOCIETATEA Z, totalul activelor imobilizate ale acestei societati este de ... lei, reprezentand integral valoarea de cumparare a unui teren in Balotesti, Ilfov conform contractului din 09.06.2004. Societatea nu a calculat castigul din cedarea partilor sociale in suma de ... lei, nu a calculat, declarat si achitat impozitul pe profit aferent in suma de lei.

La capitolul 2.1.3. "Temeiul in drept" sunt stipulate prevederile art.30 alin.(3) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit **Raportului de inspectie fiscala nr....**, la baza stabilirii acestui impozit au fost avute in vedere prevederile art.30 din Legea nr.571/2003 si pct.89.1 din H.G. nr.44/2004, potrivit carora veniturile din vanzarea/cesionarea titlurilor de participare sunt asimilate cu veniturile din proprietati imobiliare in cazul in care 50% din valoarea mijloacelor fixe sunt proprietati situate in Romania.

La calculul castigului din tranzactia titlurilor s-a tinut seama de costul de achizitie al terenului, de platile efectuate catre persoanele fizice nerezidente, inclusiv taxele aferente acestora si de comisionul bancar aferent acestei tranzactii, dupa cum urmeaza:

Total tranzactie.....	XXX euro
Plati persoane fizice.....	XXX euro
Taxe persoane fizice.....	XXX euro
Diferenta (1) in euro.....	XXXXXX euro
Curs euro/lei.....	XX lei/euro
Diferenta (1) in lei.....	XXXXXXX lei

Cost teren.....XXXX lei
Comision escrow.....XXXXX lei
Castig tranzactie.....XXXX lei

Impozitul datorat pe tranzactie in suma de lei (... lei x 16%) fiind impozitul pe profit datorat de persoane juridice nerezidente si care trebuia calculat/retinut si achitat de catre persoana juridica romana care a efectuat platile.

2.Referitor la impozitul pe castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare in suma de lei, la capitolul 2.1.2. " Motivul de fapt" se mentioneaza:

"Castigurile nete achitate asa cum rezulta, pentru cedarea titlurilor de participare sunt superioare diferentei intre valoarea tranzactionata, asa cum rezulta din contractul escrow si valoarea nominala a acestor titluri, motiv pentru care acestea au reprezentat in timpul inspectiei fiscale baza de recalculare a castigului din aceste tranzactii si implicit a impozitului datorat."

Societatea nu a calculat castigul din cedarea partilor sociale in suma de lei si nu a calculat si declarat impozitul datorat in suma de lei.

La capitolul 2.1.3. "Temeiul in drept" sunt invocate prevederile art.65 alin.(1) lit.c), art.66 alin.(3) si (4), art.67 alin.(3) lit.c) si e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit **Raportului de inspectie fiscala nr....**, persoanele fizice nerezidente beneficiare ale veniturilor din tranzactionarea de parti sociale detinute de acestea in SOCIETATEA Zin favoarea SOCIETATEA X, sumele realizate ca venit din partile cedate, castigul realizat prin diferenta fata de valoarea nominala a acestor parti, baza impozabila si impozitul datorat pentru aceste castiguri sunt prezentate in anexa nr.2 la raport.

Intrucat veniturile nete achitate pentru cedarea titlurilor de participare au fost superioare diferentei intre valoarea tranzactionata, asa cum rezulta din contractul escrow, si valoarea nominala a acestor titluri, acestea au reprezentat in timpul controlului baza de recalculare a castigului din aceste tranzactii si implicit a impozitului datorat.

Totodata, la stabilirea impozitului datorat, organele de inspectie fiscala au tinut cont de vechimea titlurilor de participare, detinute la SOCIETATEA Z de persoanele nerezidente cedente, si anume peste sau sub 365 de zile.

3.Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane fizice, potrivit prevederilor art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea a declarat si achitat eronat in contul acestei obligatii suma de 1.318.948 lei.

Potrivit **Raportului de inspectie fiscala nr....**, organele de control au stabilit ca societatea a efectuat plati in luna iulie 2006 catre persoane nerezidente pentru prestari servicii in suma totala de lei pentru care impozitul datorat este in suma de ... lei.

Pentru întreaga perioadă și pentru întreaga tranzacție descrisă în raport SOCIETATEA X a calculat, declarat și achitat numai impozit pe veniturile nerezidenților în suma totală de ...lei, însă nu a prezentat organului de control certificatele de rezidență fiscală ale beneficiarilor de venit, persoane fizice și juridice, pentru aplicarea corespunzătoare a prevederilor art.118 alin.(2) din Codul fiscal și ale pct.13(1) și (2) din H.G.nr.44/2004.

Ca urmare, diferența de ...lei reprezintă impozit pe veniturile nerezidenților declarat și achitat în plus, care urmează să se compenseze cu debitele stabilite în contul impozitului pe profit datorat de persoane juridice nerezidente și impozitului pe veniturile realizate de persoanele fizice nerezidente din cedarea partilor sociale. Societății i-a rămas de achitat în contul acestor obligații o diferență în suma de ...lei, considerată impozit pe profit datorat de persoanele juridice nerezidente, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în suma de ...lei.

La capitolul V " Sinteza constatarilor inspecției fiscale" din Raportul de inspecție fiscală nr...., se menționează că în urma inspecției fiscale s-au stabilit în sarcina SOCIETATEA X următoarele obligații fiscale:

-impozit pe profit obținut din România de nerezidenți, persoane juridice în suma de ...lei;

-majorări de întârziere în suma de ...lei.

La baza emiterii **Dispoziției de măsuri nr....** a stat neadmiterea la deducere a cheltuielilor nedeductibile în suma totală de lei, suma ce a diminuat în timpul inspecției fiscale pierderea contabilă înregistrată de SOCIETATEA X la data de 31.12.2006.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată și la contribuțiile aferente drepturilor salariale datorate bugetului general consolidat, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada verificată societatea nu a declarat și nu datorează sume în contul acestor obligații, motiv pentru care s-a procedat la emiterea **Deciziei nr....privind nemodificarea bazei de impunere.**

Întrucât, la inspecția fiscală, reprezentantul legal al societății nu a fost de acord cu completarea declarației pe propria răspundere reglementate de art.105 alin.(8) din O.G.nr.92/2003, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală și care au fost restituite în totalitate la finalizarea inspecției fiscale, societatea a fost sancționată contravențional cu suma de 5000 lei, întocmindu-se în acest sens **Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.... din data de 12.12.2007 înregistrat la A.F.P. Piatra Neamț sub nr....**

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare și ale organelor de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă pentru castigurile realizate de persoanele juridice straine SOCIETATEA A și SOCIETATEA B din

instrainarea dreptului de proprietate asupra partilor sociale detinute la S.C. SOCIETATEA Z, obligatia retinerii, declararii si platii impozitului pe profit in suma de ...lei, in numele persoanelor juridice straine revine SOCIETATEA X din Piatra Neamt.

In fapt,

La data de 13.06.2006 a fost incheiat Contractul de cont escrow intre asociatii SOCIETATEA Z, in calitate de vanzator, SOCIETATEA X, in calitate de cumparator si ALPHA BANK Romania, sucursala Libertatii – Bucuresti, contract avand ca obiect vanzarea si cesionarea de catre Vanzatori in favoarea Cumparatorului a dreptului de proprietate asupra a 200 de parti sociale subscrise in totalitate de catre vanzatori la SOCIETATEA Z S.R.L. in favoarea SOCIETATEA X, reprezentand 100% din capitalul social al societatii comerciale Z, valoarea tranzactiei ridicandu-se la suma deeuro.

Intrucat SOCIETATEA X nu a evidentiat in contabilitate rezultatele acestei tranzactii, constand in cumpararea de parti sociale intr-o societate in care asociati erau persoane fizice si juridice nerezidente, in timpul inspectiei fiscale s-a procedat la recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit datorat de persoane juridice nerezidente, impozitul pe venit realizat de catre persoanele fizice nerezidente, precum si la stabilirea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente pentru serviciile pe care societatea le-a achitat unui nerezident.

La aceasta recalculare, in conformitate cu prevederile art.6 din Codul de procedura fiscala si avand in vedere documentele prezentate la control, organele de inspectie fiscala si-au exercitat dreptul de apreciere asupra valorii totale a castigurilor obtinute din tranzactionarea partilor sociale, pornind de la valoarea inscrisa in contractul escrow mentionat anterior si avand in vedere criteriile de deductibilitate a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit datorat de persoane juridice nerezidente.

Urmare celor prezentate, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea urmatoarelor obligatii fiscale:

1. Impozit pe profit in suma de ... lei datorat de persoane juridice straine care realizeaza venituri din sau in legatura cu proprietati imobiliare situate in Romania sau din cesionarea titlurilor de participare detinute la o persoana juridica romana, in conformitate cu prevederile art.30 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.89.1 din H.G.nr.44/2004, potrivit carora veniturile din vanzarea/cesionarea titlurilor de participare sunt asimilate cu veniturile din proprietati imobiliare in cazul in care 50% din valoarea mijloacelor fixe sunt proprietati situate in Romania.

Conform datelor din bilanturile contabile intocmite pentru anii 2004 si 2005, total active imobilizate ale societatii cedente SOCIETATEA Z, in perioadele de raportare este de 40.761.283 mii lei, reprezentand integral valoarea de cumparare a unui teren in Balotesti, Ilfov, conform contract din 09.06.2004.

Avand in vedere ca terenurile nu sunt active amortizabile, la calculul castigului din tranzactia titlurilor s-a tinut seama de costul de achizitie al acestui teren, precum si de platile efectuate catre persoane fizice nerezidente, inclusiv taxele aferente acestora si comisionul bancar aferent acestei tranzactii.

Intrucat S.C LORECO INVESTMENTS S.R.L. nu a calculat castigul obtinut din cedarea partilor sociale de catre persoanele juridice straine, si nu a retinut, declarat si achitat impozitul pe profit aferent, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea castigului recalculat si a impozitului pe profit aferent tinand cont si de cheltuielile cu serviciile prestate de catre firma de consultanta imobiliara ... (FF seria BVDU nr.4714312/06.07.2006 in suma de 268.440 lei), asa cum reiese Raportul de inspectie fiscala nr.... si din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei inregistrat sub nr.90/04.01.2008.

2. Impozit pe veniturile realizate de catre persoanele fizice nerezidente din cedarea partilor sociale in suma de 434.889 lei, calculat la castigul net obtinut de persoanele fizice nerezidente din tranzactionarea partilor sociale detinute de acestea in S.C. SOCIETATEA Z in favoarea SOCIETATII X, in conformitate cu prevederile art. art.65 alin.(1) lit.c), art.66 alin.(3) si (4), art.67 alin.(3) lit.c) si e) si alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat castigurile nete efectiv achitate la cedarea titlurilor de participare au fost superioare diferentei intre valoarea tranzactionata (asa cum rezulta din contractul escrow) si valoarea nominala a acestor titluri, acestea au reprezentat in timpul controlului baza de recalculare a castigului din aceste tranzactii si implicit a impozitului datorat.

Pornind de la suma neta efectiv achitata pentru aceasta cesiune, a rezultat un impozit pe veniturile din tranzactionarea de titluri de participare de catre persoane fizice nerezidente in suma de ... lei, din care lei impozit pentru tranzactionarea unor titluri mai vechi de 365 zile.

3. Impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti

Pentru intreaga perioada si intreaga tranzactie descrisa, SOCIETATEA X a calculat, declarat si achitat impozit pe veniturile nerezidentilor in suma de ...lei.

Avand in vedere ca societatea a efectuat plati catre persoane nerezidente pentru prestari servicii in suma de ... lei si nu a prezentat organului de control certificatele de rezidenta fiscala ale beneficiarilor de venit, pentru a putea aplica corespunzator prevederile art.118 alin.(2) din Codul fiscal si ale pct.13 ali.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004, SOCIETATEA X datoreaza un impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de ... lei. Diferenta de ... lei (...lei – ... lei) reprezinta impozit pe veniturile nerezidentilor declarat si achitat in plus care urmeaza a se compensa cu obligatiile stabilite la inspectia fiscala in contul impozitului pe profit datorat de persoane juridice nerezidente si a impozitului pe veniturile realizate de catre persoanele fizice nerezidente din cedarea partilor sociale.

Ca diferența de plată s-a stabilit suma de ...lei, considerată ca fiind impozit pe profit datorat de persoane juridice nerezidente, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în suma de ...lei.

Petenta contestă aceste sume de plată motivând că la stabilirea castigului aferent tranzacției efectuate cu SOCIETATEA Z, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare cheltuielile efectuate de SOCIETATEA X cu serviciile firmei de consultanță imobiliară în suma de ... lei, înscrise în factura seria

In drept,

Referitor la impozitul pe profit datorat de persoane juridice străine care realizează venituri din sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română, sunt incidente prevederile:

-art.30 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

" (1) **Persoanele juridice străine care obțin venituri din proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil aferent acestor venituri.**

(2) **Veniturile din proprietățile imobiliare situate în România includ următoarele:**

(...)

c) **câștigul din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică, dacă minimum 50% din valoarea mijloacelor fixe ale persoanei juridice sunt, fie direct, fie prin intermediul mai multor persoane juridice, proprietăți imobiliare situate în România;**

(...)

(3) **Orice persoană juridică străină care obține venituri dintr-o proprietate imobiliară situată în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română are obligația de a plăti impozit pe profit, potrivit art.34, și de a depune declarații de impozit pe profit, potrivit art.35. Orice persoană juridică străină poate desemna un reprezentant fiscal pentru a îndeplini aceste obligații.**

(4) **Orice persoană juridică română sau persoană juridică străină cu sediul permanent în România, care plătește veniturile prevăzute la alin. (1), către o persoană juridică străină, are obligația de a reține impozitul calculat din veniturile plătite și de a vira impozitul reținut la bugetul de stat."**

-pct.89¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

" **Veniturile din proprietăți imobiliare situate în România includ și castigurile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică, dacă 50% din valoarea mijloacelor fixe ale acestei**

persoane juridice sunt, direct sau prin intermediul mai multor persoane juridice, proprietati imobiliare situate in Romania."

-pct.89² din H.G. nr.44/2004:

" În aplicarea prevederilor alin. (3) al art.30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **în situația în care plătitorul de venit nu este o persoană juridică română sau un sediu permanent al unei persoane juridice străine, obligația plății și declarării impozitului pe profit revine persoanei juridice străine care realizează veniturile** menționate la alin. (1) al art.30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv reprezentantului fiscal/împuternicitului desemnat pentru îndeplinirea acestor obligații.

În sensul alin. (4) al art.30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **în situația în care plătitorul de venit este o persoană juridică română** sau un sediu permanent din România al unei persoane juridice străine, **aceștia au obligația declarării și plății impozitului pe profit în numele persoanei juridice străine care realizează veniturile** menționate la alin. (1) al art.30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare."

Referitor la impozitul pe veniturile realizate de catre persoanele fizice nerezidente din cedarea partilor sociale, prevederile legale aplicabile in speta sunt stipulate de Legea nr.571/2003, cu modificarile si completari ulterioare, respectiv:

-art.65 alin.(1) **"Veniturile din investiții cuprind:**

(...)

c) **câștiguri din transferul titlurilor de valoare. Reprezintă 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;**"

-art.66 **" Stabilirea venitului din investiții**

(...)

(3) **În cazul transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale, câștigul din înstrăinarea părților sociale se determină ca diferență pozitivă între prețul de vânzare și valoarea nominală/prețul de cumpărare. Începând cu a doua tranzacție, valoarea nominală va fi înlocuită cu prețul de cumpărare, care include și cheltuielile privind comisioanele, taxele aferente tranzacției și alte cheltuieli similare justificate cu documente.**

(4) Determinarea câștigului potrivit alin. (1) - (3) se efectuează la data încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți."

-art.67 alin.(3) **" Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții**, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel:

(...)

c) **în cazul câștigului din transferul dreptului de proprietate asupra părților sociale și valorilor mobiliare în cazul societăților închise, obligația**

calculării și reținerii impozitului revine dobânditorului de părți sociale sau de valori mobiliare, în momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți.(...)

e) impozitul se calculează prin aplicarea unei cote de 16% asupra câștigului net realizat din transferul titlurilor de valoare dobândite începând cu data de 1 iunie 2005 și înstrăinate începând cu data de 1 ianuarie 2006 într-o perioadă mai mică de 365 de zile de la data dobândirii, respectiv prin aplicarea unei cote de 1% asupra câștigului net din transferul titlurilor de valoare dobândite începând cu data de 1 iunie 2005 și înstrăinate într-o perioadă mai mare de 365 de zile inclusiv de la data dobândirii.”

Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, sunt aplicabile prevederile art.118 alin.(2) din Codul fiscal, potrivit carora, **"Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală"**

si ale pct.13 alin.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004, conform carora,

"(1)Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”

Fata de cele prezentate in fapt si in drept se retin urmatoarele:

Persoanele juridice straine SOCIETATEA A si SOCIETATEA B, in calitate de vanzatori, au obtinut castiguri din vanzarea – cesionarea titlurilor de participare – parti sociale – detinute la persoana juridica SOCIETATEA Z, ale carei active imobilizate reprezinta proprietati imobiliare situate in Romania, respectiv un teren in judetul Ilfov, achitate de catre persoana juridica romana SOCIETATEA X, in calitate de cumparator, tranzactie avand la baza contractul de cont escrow incheiat in data de 13.06.2006, aflat in copie la dosarul cauzei. Pentru aceste venituri persoanele juridice straine au obligatia platii impozitului pe profit.

In conformitate cu prevederile art.30 alin.(4) din Codul fiscal si a pct.89² din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, in situatia in care platitorul de venit este o persoana juridica romana, aceasta are obligatia retinerii, declararii si platii impozitului pe profit in numele persoanei juridice straine. In consecinta, **SOCIETATEA X** este

societatea care **avea obligatia calcularii, retinerii si platii impozitului pe profit in suma de ... lei aferent castigului obtinut din cesiunea partilor sociale de catre persoanele juridice nerezidente, respectiv de catre SOCIETATEA A si SOCIETATEA B.**

Referitor la argumentatia petentei cu privire la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont la stabilirea impozitului pe profitul persoanelor juridice nerezidente de cheltuielile cu plata serviciilor firmei de consultanta imobiliara ..., precizam ca aceasta mentiune nu este reala, intrucat la stabilirea castigului din tranzactia titlurilor de participare au fost avute in vedere serviciile prestate de catre firma de consultanta imobiliara (factura fiscala nr.... in valoare de ... lei), asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala nr.....

In ceea ce priveste mentiunea contestatarei cu privire la faptul ca tranzactia ce a avut loc este o tranzactie de capital si nu o tranzactie imobiliara, cum in mod eronat au considerat organele de inspectie fiscala, s-a retinut ca potrivit pct.89¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **castigurile din vanzarea cesionarea titlurilor de participare detinute la o persoana juridica sunt incluse in veniturile din proprietati imobiliare, daca 50% din valoarea mijloacelor fixe ale acestei persoane juridice sunt proprietati imobiliare situate in Romania, SOCIETATEA X** neaducand niciun argument sau document suplimentar care sa infirme constatările organului de inspectie fiscala.

Totodata, **obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului pe veniturile realizate de catre persoanele fizice nerezidente in suma de ... lei, în cazul câștigului din transferul dreptului de proprietate asupra părților sociale revine dobânditorului de părți sociale, in speta SOCIETATEA X,** în momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți, in conformitate cu prevederile art.67 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei motivatia petentei cu privire la faptul ca SOCIETATEA X a achitat suma de ...lei reprezentand impozite aferente sumelor platite persoanelor fizice si juridice nerezidente de la care s-au cumparat partile sociale ale SOCIETATEA Z, intrucat organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza in contul acestui impozit suma de ... lei, petenta neaducand niciun argument sau document suplimentar care sa combata constatările organului de control, iar diferenta de ... lei reprezinta impozit pe veniturile nerezidentilor declarat si achitat in plus, care urmeaza a se compensa cu debitele stabilite suplimentar la inspectia fiscala.

In contextul considerentelor prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata **contestatia formulata de catre SOCIETATEA X din Piatra Neamt impotriva Deciziei de impunere nr. ...privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala prin care s-a stabilit de plata in sarcina societatii un impozit pe profit datorat de persoanele juridice nerezidente in suma de ...lei.**

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente impozit pe profit datorat de persoanele juridice nerezidente în suma de ...lei stabilite prin Decizia de impunere nr. ...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, **urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere în suma de ...lei.**

2. Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice Neamț este dacă măsura organelor de inspecție privind emiterea Deciziei nr....privind nemodificarea bazei de impunere având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr.... este legală, în condițiile în care prin contestația formulată petenta nu a adus niciun argument în susținerea cauzei și nu a prezentat motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază contestația, deși a fost instiintată despre obligația prezentării acestora.

In fapt.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de constituire și înregistrare în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat, obligații pentru care nu s-au constatat diferențe, întocmindu-se în acest sens **Decizia nr....privind nemodificarea bazei de impunere.**

La data de 27.12.2007 SOCIETATEA X formulează contestație, înregistrată la A.F.P. Piatra Neamț sub nr.../27.12.2007, împotriva Deciziei nr....privind nemodificarea bazei de impunere, însă nu aduce niciun argument în susținerea contestației.

In drept. Spetei supuse analizei îi sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde referitor la forma și conținutul contestației, se precizează următoarele:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

(...)"

De asemenea, prevederile pct. 2.4 și 2.5 din O.M.F.P. Nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează ca:

"2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.5. În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe baza de scrisoare recomandată cu confirmare de primire,

prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt și de drept, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.”

În vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamț a avut în vedere și prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde referitor la soluționarea contestației, se precizează expres faptul că:

“(1) [...]. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”,

coroborate cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicată, care prevede referitor la soluțiile asupra contestației că aceasta este:

”b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, organele de soluționare neputându-se substitui contestației cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că, deși contestă Decizia nr....privind nemodificarea bazei de impunere, SOCIETATEA X nu aduce în susținerea contestației niciun argument de fond care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin adresa nr.../14.01.2008 transmisă prin poșta cu confirmare de primire, D.G.F.P. Neamț a solicitat societății X ca în termen de 5 zile de la primirea acesteia să precizeze în scris, motivele de fapt și de drept care stau la baza contestării actelor administrative fiscale, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată.

Cu adresa nr.../23.01.2008, SOCIETATEA X aduce completări la contestația depusă inițial, însă nu aduce nicio motivație în fapt și în drept referitor la Decizia nr....privind nemodificarea bazei de impunere care face obiectul analizei prezentului capăt de cerere.

Având în vedere cele precizate mai sus, și ținând seama de faptul că societatea contestatoare nu aduce argumente care să fie justificate cu documente și motivate pe baza de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SOCIETATEA X împotriva Deciziei nr....privind nemodificarea bazei de impunere.**

3. Referitor la suma totală de lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrate de SOCIETATEA X în anul 2006, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț are competența materială de soluționare, în condițiile în care diminuarea

pierderii fiscale face obiectul Dispozitiei de masuri nr....si a Raportului de inspectie fiscala nr.....

In fapt,

In baza Raportului de inspectie fiscala nr...., organele de inspectie fiscala au emis Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..../11.12.2007.

In Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr....se precizeaza ca "SOCIETATEA X va diminua pierderea contabila de la suma de ... lei pana la nivelul sumei de ... lei, care poate fi recuperata din profiturile anilor urmasori, diferenta de ... lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal."

In drept,

Potrivit art.209 alin.(1) si (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele fiscale specializate in solutionarea contestatiilor au competenta de a solutiona

„(1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală”.

(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente"

Punctul 5.2 din Ordinul A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza urmatoarele:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc."

Potrivit punctului 1 din anexa nr.2 la O.M.F.P.nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala",

"Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului."

Cum diminuarea pierderii inregistrate pe anul 2006 nu face, asa cum s-a aratat anterior, obiectul Deciziei de impunere nr..../12.12.2007, fiind dispusa prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..../11.12.2007, potrivit temeiului legal invederat mai sus, competenta de

solutionare a contestatiei pentru acest capat de cerere revine organului fiscal emitent.

Fata de cele retinute anterior, pentru capatul de cerere vizand diminuarea pierderii fiscale pe anul 2006 cu suma de ... lei, contestatia formulata de SOCIETATEA X, va fi solutionata de organul fiscal emitent al Dispozitiei de masuri nr....si al Raportului de inspectie fiscala nr...., respectiv Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Piatra Neamt.

4. Referitor la amenda contravențională, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Neamt are competenta materiala de a se investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conformitate cu prevederile O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in conditiile in care amenzile nu sunt competenta sa materiala de solutionare.

Referitor la Procesul verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr.... din data de 12.12.2007, inregistrat la A.F.P. Piatra Neamt sub nr.... si contestat de societate, precizam că soluționarea căilor de atac privind amenzile se supun dispozițiilor dreptului comun (O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor aprobată prin Legea nr. 180/2002), astfel că D.G.F.P. Neamț nu se poate investi cu soluționarea contestației formulată de SOCIETATEA X.

In drept,

Conform, art.208(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este competenta in solutionarea contestatiilor formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala, iar potrivit art.223 din acelasi act normativ, "**Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor**", competenta de solutionare apartinand judecatoriei in a carei raza teritoriala se afla domiciliul fiscal al contribuabilului.

Avand in vedere aceste prevederi legale, contestatia formulata impotriva amenzii contravenționale intra sub incidenta prevederilor O.G.nr.2/2001, act normativ care constituie dreptul comun in materie de contravenții, motiv pentru care se va transmite acest capat de cerere Activitatii de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Piatra Neamt, pentru a-l inainta judecatoriei in a carei raza teritoriala se afla domiciliul fiscal al contribuabilului, spre competenta solutionare.

Pentru considerentele aratate, in temeiul prevederilor art.210, art.216 alin. (1) si art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **SOCIETATEA X** pentru suma de ...lei reprezentand:

-impozit pe profit datorat de persoanele juridice nerezidente in suma de ...lei;

-majorari de intarziere aferente impozitului pe profit datorat de persoanele juridice nerezidente in suma de ...lei,

stabilita prin Decizia nr....privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulate de SOCIETATEA X impotriva Deciziei nr....privind nemodificarea bazei de impunere

3. Constatarea necompetentei materiale de solutionare a Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Neamt pentru capatul de cerere privind Dispozitia nr....privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si Procesul verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor nr.... din data de 12.12.2007, inregistrat la A.F.P. Piatra Neamt sub nr.....

Decizia poate fi atacata la Tribunalul Neamt in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.