



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 313 din 29.10.2010
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. .X. S.R.L din comuna .X., județ .X.
Înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr.906636/10.03.2009 și reînregistrată sub nr.908728/16.09.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de S.C. .X. S.R.L cu sediul în comuna .X., sat .X., X, nr. X, județ .X., CUI X prin cererea de repunere pe rol a contestației nr..X./15.09.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.908728/16.09.2010 asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.02.2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală.

Obiectul contestației l-a constituit suma totală de .X. lei, compusă din taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și amenzi în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr.172/26.05.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a dispus suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- impozit pe profit în sumă de .X. lei
- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea cauzei.

Prin Rezoluția din data de 11.08.2009 pronunțată în dosarul nr..X./P/2009, aflată în copie la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. a confirmat propunerea organelor de poliție de neîncepere a

urmăririi penale împotriva domnului .X. administrator al S.C. .X. S.R.L și respectiv a domnului .X. contabil în cadrul aceleiași societăți, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art.9 alin.1 lit.a) și b) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, întrucât din *“cercetări nu au rezultat date sau indicii temenice cu privire la existența, în materialitatea lor a faptelor de evaziune fiscală sesizate”*.

Pentru a pronunța această soluție, organele penale au reținut că : *“taxele notariale aferente autentificării unui contract de vânzare-cumpărare se calculează la valoarea declarată de părți în actul respectiv, iar în cazul în care această valoare este inferioară valorii orientative stabilite prin Ghidul Valorilor Orientative ale Proprietăților Imobiliare se taxează la nivelul valorii stabilite prin acest ghid”*. Prin urmare, Ghidul Valorilor Orientative ale proprietăților Imobiliare *“nu impune o valoare minimă sub care nu se poate tranzacționa, ci doar stabilește un plafon sub care nu se poate coborî în privința taxelor aferente vânzării, așadar părțile contractante pot stabili un preț inferior acestui plafon, conform cu principiul libertății contractuale, fiind libere să contracteze sub valoarea de piață a bunului atât timp cât nu încalcă norme imperative de la care nu se poate deroga”*, motivat și de faptul că *“în cauză nu s-a dovedit existența unei simulații în privința prețului cu scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale”*.

Plângerea formulată de Direcția generală a finanțelor publice .X. împotriva Rezoluției din data de 11.08.2009 pronunțată în dosarul nr. .X./P/2009 a fost respinsă ca neîntemeiată prin Rezoluția din 12.08.2010 pronunțată de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. în dosarul nr.607/II-2/2010, aflată în copie la dosarul cauzei.

Articolul 278¹ din Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare stipulează :

“Plângerea în fața judecătorului împotriva rezoluțiilor sau ordonanțelor procurorului de netrimitere în judecată

După respingerea plângerii făcute conform art. 275 - 278 împotriva rezoluției de neîncepere a urmăririi penale sau a ordonanței ori, după caz, a rezoluției de clasare, de scoatere de sub urmărire penală sau de încetare a urmăririi penale, date de procuror, persoana vătămată, precum și orice alte persoane ale căror interese legitime sunt vătămate pot face plângere, în termen de 20 de zile de la data comunicării de către procuror a modului de rezolvare, potrivit art. 277 și 278, la judecătorul de la instanța căreia i-ar reveni, potrivit legii, competența să judece cauza în primă instanță. Plângerea poate fi făcută și împotriva dispoziției de netrimitere în judecată cuprinse în rechizitoriu.

În cazul în care prim-procurorul parchetului sau, după caz, procurorul general al parchetului de pe lângă curtea de apel, procurorul

șef de secție al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție ori procurorul ierarhic superior nu a soluționat plângerea în termenul prevăzut în art. 277, termenul prevăzut în alin. 1 curge de la data expirării termenului inițial de 20 de zile.”

Din prevederile legale invocate mai sus se reține că în cazul în care prim-procurorul nu a soluționat plângerea formulată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. împotriva Rezoluției procurorului din data de 11.08.2009 în termen de 20 de zile de la primirea acesteia, termenul de 20 de zile în care persoanele interesate pot face plângere la judecătorul de la instanța căreia i-ar reveni competența să judece cauza în primă instanță curge de la data expirării termenului inițial de 20 de zile.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 15/6 aprilie 2009, prin care precizează că *“în cadrul art. 278¹ din Codul de procedură penală, prin care este reglementată plângerea în fața judecătorului împotriva rezoluțiilor sau ordonanțelor procurorului de netrimiteră în judecată, se subliniază că o asemenea plângere se poate face în termen de 20 de zile de la data comunicării de către procuror a modului de rezolvare, potrivit art. 277 și 278..., pentru ca în alin. 2 al aceluiași articol să se precizeze că în cazul în care procurorul ierarhic superior nu a soluționat plângerea în termenul prevăzut în art. 277, termenul prevăzut în alin. 1 curge de la data expirării termenului inițial de 20 de zile.*

Or, în aceste condiții, fiind evident că termenele reglementate în cuprinsul art. 278 alin. 3 și în art. 278¹ alin. 2 din Codul de procedură penală, pentru exercitarea căii de atac a plângerii împotriva rezoluțiilor sau ordonanțelor procurorului de netrimiteră în judecată, nu pot fi decât termene procedurale peremptorii, se impune concluzia că nerespectarea lor atrage decăderea din dreptul la acea cale de atac și respingerea ei ca tardivă.

Așa fiind, neexercitarea dreptului procesual de a formula plângere împotriva actelor procurorului în termenele stabilite în art. 278 alin. 3 și art. 278¹ alin. 2 din Codul de procedură penală duce la decăderea din acest drept, determinând nulitatea plângerii depuse cu depășirea termenului prevăzut de lege, astfel încât calea de atac declarată în astfel de condiții devine tardivă.”

Astfel, chiar dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. ar ataca în instanță rezoluția prim – procurorului, termenul de depunere a acțiunii în instanță a expirat, având în vedere că plângerea formulată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. prin adresa nr. .X./01.06.2010 a fost soluționată de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. prin Rezoluția din data de 12.08.2010, termenul de 40 de zile în care trebuia formulată acțiune la instanța competentă (20 de zile de

soluționare a plângerii +20 zile de la data soluționării plângerii) a expirat, organele fiscale fiind decăzute din termen.

Constatând ca în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere soluția instanței penale, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L susține că a vândut activele societății către persoane fizice, respectiv către .X., deținător a 10,035% din capitalul social al societății și către X, care nu deține nici un fel de participații la capitalul social al societății prin :

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat de Biroul Notarului Public .X. sub nr..X./31.10.2007 ce are ca obiect vânzarea a 8.778,62 mp. teren intravilan situat în comuna .X., județul .X. și imobil situat în intravilanul comunei .X., compus din teren în suprafață totală de 100.000 mp. și construcțiile existente pe acesta în valoare totală de .X. lei, terenuri afectate *“de anumite vicii, respectiv existența unor conducte de petrol și fose septice, trasee electrice de medie tensiune, platforme betonate, care împiedică construirea pe teren”* și

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat de Biroul Notarului Public .X. sub nr..X./08.11.2007 ce are ca obiect vânzarea a 384.016,18 mp. teren situat în extravilanul comunei .X., sat .X., județ .X. în valoare totală de .X. lei reprezentând *“terenuri agricole, extravilane, nedestelinite, fără utilități, fără posibilități de construire”*.

În ceea ce privește impozitul pe profit și majorările de întârziere aferente, societatea susține că prețul prevăzut în contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..X./31.10.2007 și nr..X./08.11.2007 *“este un preț real, pe care părțile l-au stabilit nu în mod fictiv, conform principiului libertății contractuale, în scopul de a fi cerut și plătit în realitate, în sensul art. 1303 Cod Civil, respectiv nu este derizoriu (infim), atât de disproportionat în raport de valoarea lucrului vândut încât să nu existe preț, să nu poată constitui obiectul obligației cumpărătorului și deci o cauză suficientă a obligației asumate de vânzător de a transmite dreptul de proprietate”*.

Contestatoarea susține că prețurile imobilelor din contractele de vânzare-cumpărare au fost stabilite conform voinței părților, având în vedere și anumite elemente ce țin de caracteristicile terenurilor vândute, respectiv faptul că terenurile vândute prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .X./31.10.2007 sunt afectate de existența unor conducte de petrol și fose septice, trasee electrice de tensiune medie, platforme betonate, care împiedică construirea pe teren, iar terenurile vândute prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./08.11.2007 sunt terenuri agricole, extravilane,

nedeștelenite, fără utilități, fără posibilități de construire, toate aceste elemente justificând stabilirea prețului de vânzare sub prețul zonei, conform acordului de voință al părților.

Societatea consideră că prin stabilirea discreționară a prețului contractelor, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul libertății contractuale și principiul bunei credințe în materie fiscală, consacrat de art.12 din Codul de Procedură Fiscală și nu au luat în considerare situația de fapt fiscală reală, pe care societatea a dovedit-o prin mijloacele de probă prevăzute de legea fiscală.

S.C. .X. S.R.L consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat greșit legea fiscală, deoarece situația de fapt, potrivit căreia niciunul din cumpărători, respectiv .X. deținător a 10,035 % din capitalul social și .X./ .X./, care nu deține nici un fel de participații la capitalul social al societății, nu au calitatea de persoane afiliate cu societatea, contractele neputând fi astfel calificate ca tranzacții efectuate între persoane afiliate, nu se încadrează în dispozițiile art.11 alin.1 din Codul Fiscal și ale pct.67 alin.1 și 2 din Codul de procedură fiscală, invocate prin raportul de inspecție fiscală.

Societatea arată că prin facturile nr..X./27.12.2008 și nr. .X./27.12.2008, a stornat facturile nr..X./31.10.2007 și nr. .X./31.10.2007 privind prețul contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./31.10.2007, în cuantum total de .X. lei, iar prin convenția atestată sub nr..X./27.12.2008, părțile contractului de vânzare-cumpărare nr..X./31.10.2007 au revocat de comun acord acest contract, considerând că prețul contractului nu se mai poate lua în calcul la stabilirea profitului impozabil, iar organele fiscale nu au dreptul de a ajusta acest preț în funcție de prețul zonei.

Astfel, art.11 alin.1 din Codul Fiscal se referă la posibilitatea autorităților fiscale de a reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al unei tranzacții, norma juridică referindu-se la ipoteza în care tranzacția are o anumită formă care denotă un conținut neeconomic și prin reîncadrare se dovedește conținutul economic, adică evaluarea în bani a acesteia, or în speță, contractele de vânzare-cumpărare mai sus menționate precizează în mod clar obiectivul și prețul lor, având deci un scop și o valoare economică.

Potrivit prevederilor pct.65.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să procedeze la estimarea bazei de impunere în cazurile în care mărimea bazei de impunere nu poate fi determinată fie din cauza lipsei documentelor justificative și a evidențelor contabile, fie din cauza comportamentului contribuabilului care împiedică stabilirea stării de fapt fiscale.

Or, în speță prin contractele de vânzare-cumpărare care stabilesc prețul tranzacțiilor și prin facturile privind prețul, înregistrate în contabilitate, baza de impunere este determinată, astfel încât organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite la estimarea bazei de impunere în raport de prețul de piață al bunurilor vândute.

Referitor la prețul prevăzut în contractele de vânzare-cumpărare, societatea susține că acesta este prețul real convenit între părți, fiind sincer și serios, iar conform doctrinei juridice dacă prețul nu este fictiv sau derizoriu, acesta poate fi mult inferior valorii reale a lucrului vândut, întrucât părțile sunt libere să determine prețul sub valoarea lucrului, iar echivalența este relativă fiind raportată nu numai la valoarea lucrului vândut, dar și la subiectivismul părților.

Mai mult, dreptul organelor de inspecție fiscală de a ajusta suma venitului sau cheltuielile pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor este prevăzut numai în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate, or în cazul de față contractele de vânzare-cumpărare sus menționate au fost încheiate între societatea contestatoare și cumpărătorii .X. deținător a 10,035 % din capitalul social și .X./ .X./, care nu deține nici un fel de participații la capitalul social al societății, aceste persoane neavând calitatea de persoane afiliate cu societatea, în sensul art.7 pct.21 lit.b) din Codul fiscal.

Prin urmare, deoarece nici unul dintre cumpărători nu are calitatea de persoană afiliată cu societatea, contractele de vânzare-cumpărare nu pot fi calificate ca tranzacții între persoane afiliate, organele de inspecție fiscală neavând dreptul de a ajusta veniturile rezultate din aceste tranzacții.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au recalculat profitul la nivelul prețului pieței, invocând prevederile art.19 alin.5 din Codul fiscal, susținând că pentru calculul profitului impozabil regula este că se iau în considerare veniturile efectiv realizate și cheltuielile efectuate, așa cum sunt înregistrate în contabilitate.

În ceea ce privește deductibilitatea sumei de .X. lei aferentă facturii DE nr..X./12.12.2007, societatea susține că a sesizat compania X asupra erorii de datare a facturii și asupra rectificărilor de rigoare, față de care solicită efectuarea unui nou control pentru a lua act de acestea.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.02.2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inpecție fiscală, au stabilit debite suplimentare în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.02.2009.

Perioada supusă verificării în ce privește impozitul pe profit este 01.01.2005 - 31.08.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a vândut unele active ale societății, teren și clădiri către persoane fizice conform :

-contract de vânzare-cumpărare autentificat de către Biroul Notarului Public .X. sub nr..X./31.10.2007 ce are ca obiect vânzarea a 8.778,62 mp. teren intravilan situat în comuna .X., județ .X. și imobil situat în intravilanul comunei .X., județ .X. compus din teren în suprafață totală de 100.000 mp. și construcțiile existente pe acesta.

- contract de vânzare-cumpărare autentificat de către Biroul Notarului Public .X. sub nr..X./08.11.2007 ce are ca obiect vânzarea a 384.016,18 mp. teren situat în extravilanul comunei .X., sat .X., județ .X..

În vederea stabilirii prețului de piață al tranzacțiilor efectuate de către societate, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare Biroului Notarului Public .X. cod AVP 2955.

Astfel, având în vedere adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. sub nr..X./28.11.2008 emisă de Biroul Notarului Public .X., s-au constatat următoarele :

-onorariul și taxa ANCPI aferente contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./31.10.2007 s-au stabilit luând în calcul prețul zonei astfel: 40 euro/m.p pentru teren, 75 euro/mp. pentru construcția principală și 14 euro/mp. pentru restul bunurilor, evaluarea totală fiind de .X. euro, echivalentul a .X. lei la un curs valutar de 3,3433 lei/ 1 euro.

Facturile emise de societate în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./31.10.2007 în valoare de .X. lei sunt:

- factura nr..X./31.10.2007 valoare totală de .X. lei;
- factura nr..X./31 .10.2007 valoare totală de .X. lei.

Urmare faptului că nu au fost prezentate documente care să justifice proprietatea pentru respectivele imobile, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv suma de .X. lei la 31.12.2007 iar suma de .X. lei la 30.06.2008, în baza prevederilor art.21 alin.1 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au calculat o diferență de **.X. lei** (.X. lei - .X. lei) între prețul zonei, conform adresei nr..X./28.11.2008 de la Biroul Notarului Public .X. și prețul vânzării practicat de către societatea verificată.

-onorariul și taxa ANCPI aferente contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./08.11.2007 s-au stabilit luând în calcul prețul zonei de 15 lei/m.p, evaluarea totală fiind de .X. lei.

Facturile emise de societate în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./08.11.2007 în valoare de .X. euro unde 1 euro = .X. lei sunt :

- factura nr..X./08.11.2007 valoare totală de .X. lei;
- factura nr..X./08.11.2007 valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au calculat o diferență de **.X. lei** (.X. lei - .X. lei) între prețul zonei conform adresei nr..X./28.11.2008 de la Biroul Notarului Public .X. și prețul vânzării practicat de către societatea verificată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a vândut activele precizate către .X., asociat și administrator al societății la data verificării și .X./, administrator al societății în perioada 01.01.2005-21.09.2006.

Conform contractelor de vânzare cumpărare autentificate sub nr. .X./08.11.2007 și respectiv nr..X./31.10.2007, societatea nu a prezentat

organelor de inspecție fiscală documentele de încasare a facturilor emise în baza contractelor de vânzare-cumpărare, respectiv chitanțe, ordine de plată, extrase de cont, în sumă totală de .X./ lei stabilită astfel :

-contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./ 31.10.2007 în sumă de .X. lei (.X. euro),

-contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./ 08.11.2007 în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise d-nului .X. în calitate de director al S.C. .X./ S.R.L conform contract de prestări servicii contabile nr..X./03.01.2007 încheiat cu S.C. .X. S.R.L.

Conform acestei note explicative, în data de 01.10.2007 au fost încheiate Contracte de împrumut cu .X. pentru suma de .X./ lei și respectiv cu .X./ pentru suma de .X. prin care aceștia se obligă să împrumute SC. .X. S.R.L. cu aceste sume.

În data de 15.11.2007 conform Hotărârii Adunării Generale a Asociaților SC. .X. S.R.L. se decide compensarea împrumuturilor acordate de cele două persoane fizice societății contestatoare cu debitele pe care acestea le au de plată societății, după cum urmează: .X./ lei pentru .X./ și .X./ lei pentru .X..

Având în vedere cele constatate, pentru suma totală de .X./ lei ce reprezintă diferență între prețurile zonei conform adresei nr..X./28.11.2008 de la Biroul Notarului Public .X./ și prețul vânzării practicat de către societatea verificată, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.02.2009, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent trim. IV 2007 și la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.67 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, precum și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.119 alin.1 din același act normativ.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, documentele existente la dosar, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând : impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al societății pe anul 2007 cu suma de .X./ lei reprezentând venituri impozabile aferente unor tranzacții imobiliare stabilite prin estimare în

baza prevederilor art.67 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care societatea susține că nu se regăsește în nici una din situațiile în care organele de inspecție fiscală sunt în drept să estimeze baza de impunere a acestor tranzacții, iar din cercetările efectuate de organele de cercetare penală în cazul în speță s-a reținut că părțile contractante pot stabili un preț inferior plafonului stabilit prin Ghidul valorilor orientative ale proprietăților imobiliare, fiind libere să contracteze sub valoarea de piață a bunului, atât timp cât nu încalcă norme imperative de la care nu se poate deroga și totodată în cauză nu s-a dovedit existența unei simulații în privința prețului care să aibă drept scop sustragerea de la plata obligațiilor fiscale.

În fapt, S.C. .X. S.R.L a vândut unele active ale societății, respectiv teren și clădiri către persoane fizice .X., având calitatea de asociat și administrator al societății verificate și către .X./ fost administrator al societății în perioada 01.01.2005 - 21.09.2006, conform contractului de vânzare-cumpărare nr..X./31.10.2007 ce are ca obiect vânzarea a 8.778,62 mp teren intravilan situat în comuna .X., județ .X. și imobil situat în intravilanul comunei .X., județ .X. compus din teren de 100.000 mp. și construcții în valoare totală de .X. lei și contractului de vânzare-cumpărare nr..X./08.11.2007 ce are ca obiect vânzarea a 384.016,18 mp teren situat în extravilanul comunei .X., sat .X., județ .X. în valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele active au fost vândute sub prețul pieței și au stabilit o diferență în sumă totală de .X./ lei între prețul zonei și prețul vânzării practicat de către societatea contestatoare, având în vedere prețurile comunicate de Biroul Notarial Public .X./ în baza cărora s-au calculat onorariul și taxele notariale ANCPI.

Urmare celor constatate, prin Decizia de impunere nr..X./02.02.2009 a fost reîntregit profitul impozabil aferent trim IV 2007 cu suma de .X./ lei pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.67 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Prin Decizia nr.172/26.05.2009 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a dispus suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de .X. lei pentru ca organele de cercetare penală să stabilească dacă tranzacțiile cu imobile efectuate de S.C. .X. S.R.L au fost reale, dacă societatea a încasat contravaloarea facturilor emise în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr..X./31.10.2007 și nr..X./08.11.2007, dacă societatea a subestimat cu bună știință valoarea terenurilor ce fac obiectul acestor contracte, în scopul diminuării impozitului pe profit datorat.

Prin Rezoluția din data de 11.08.2009 pronunțată în dosarul

nr..X./P/2009, Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. a confirmat propunerea organelor de poliție de neîncepere a urmăririi penale a lui .X. administrator al S.C. .X. S.R.L și respectiv .X. contabil în cadrul aceleiași societăți, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art.9 alin.1 lit.a) și b) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, motivat de faptul că din *“cercetări nu au rezultat date sau indicii temenice cu privire la existența, în materialitatea lor a faptelor de evaziune fiscală sesizate”*.

În drept, art. 214 alin. 3) din Ordonanța Guvernului nr. .X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Potrivit pct. 10.5. și pct. 10.8. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. .X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

“10.5. Organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 183 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale.

10.8. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport de motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care acestea se regăsesc la dosarul contestației.”

De asemenea, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“ (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”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus se reține că 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.

Se reține că organele de inspecție fiscală au constatat existența unei diferențe în sumă totală de .X./ lei între prețul zonei conform adresei nr..X./28.11.2008 a Biroului Notarului Public .X. cod AVP 2955 și prețul vânzării practicat de către societatea contestatoare, în sensul că respectivele active au fost vândute sub prețul zonei și au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent trim IV 2007, în baza art.67 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, motivat și de faptul că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele de încasare a facturilor emise în baza contractelor de vânzare - cumpărare.

Persoanele fizice .X. având calitatea de administrator al societății și .X./, fost administrator au împrumutat societatea contestatoare, în baza contractelor de împrumut din 01.10.2007, cu suma de .X./ lei și respectiv suma de .X./ lei, sume care au fost ulterior compensate cu debitele pe care aceștia le au de plată societății contestatoare, conform hotărârii AGA din 15.11.2007, după cum urmează: .X./ lei pentru .X./ și .X./ lei pentru .X..

Prin Decizia nr.172/25.05.2009 privind soluționarea contestației formulate de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind sumele suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./02.02.2009, s-a menționat că :

“ (...) între stabilirea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./02.02.2009 contestată, emisă de Activitatea de inspecție fiscală .X. și cauza penală există o strânsă legătură de interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedură administrativă.

În acest sens, organele de cercetare penală sunt în măsură să stabilească dacă tranzacțiile cu terenuri efectuate de S.C. .X. S.R.L. au fost reale, dacă societatea a încasat contravaloarea facturilor emise în baza contractelor de vânzare – cumpărare nr. .X./31.10.2007 și nr. .X./08.11.2007, dacă societatea a subestimat cu bună știință valoarea terenurilor ce fac obiectul acestor contracte, în scopul diminuării impozitului pe profit datorat”.

Societatea depune în susținerea cauzei, Rezoluția din data de 11.08.2009 pronunțată în dosarul nr..X./P/2009 de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. prin care se confirmă propunerea organelor de poliție de neîncepere a urmăririi penale a lui .X. administrator al S.C. .X. S.R.L și respectiv .X. contabil în cadrul aceleiași societăți, sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin.1 lit.a) și b) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, motivat de faptul că din “

cercetări nu au rezultat date sau indicii temenice cu privire la existența, în materialitatea lor a faptelor de evaziune fiscală sesizate ”.

Astfel, se reține că ulterior inspecției fiscale, în cadrul cercetării penale au fost efectuate verificări privind tranzacțiile comerciale imobiliare care fac obiectul cauzei stabilindu-se că :*“ taxele notariale aferente autentificării unui contract de vânzare-cumpărare se calculează la valoarea declarată de părți în actul respectiv, iar în cazul în care această valoare este inferioară valorii orientative stabilite prin Ghidul Valorilor Orientative ale Proprietăților Imobiliare se taxează la nivelul valorii stabilite prin acest ghid ”*, ghid care *“ nu impune o valoare minimă sub care nu se poate tranzacționa, ci doar stabilește un plafon sub care nu se poate coborî în privința taxelor aferente vânzării, așadar părțile contractante pot stabili un preț inferior acestui plafon, conform cu principiul libertății contractuale, fiind libere să contracteze sub valoarea de piață a bunului atât timp cât nu încalcă norme imperative de la care nu se poate deroga ”.*

Totodată, se reține că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.02.2009 nu există constatări privind eventualele deficiențe legate de întocmirea contractelor nr..X./31.10.2007 și nr..X./08.11.2007, în sensul dacă prețul stabilit de părți în baza art. 969 Cod Civil potrivit căruia *“Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante”*, poate fi considerat un preț derizoriu, infim, atât de disproportionat în raport de valoarea lucrului vândut încât să nu poată constitui obiectul obligației cumpărătorului și deci o cauză suficientă a obligației asumate de vânzător de a transmite dreptul de proprietate.

În ceea ce privește estimarea bazei de impunere, aceasta se realizează în condițiile art. 67 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare unde se specifică :

“ Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale”,

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului imposabil, astfel cum este definit de Codul Fiscal”,

coroborate cu prevederile pct.65 alin.1 și alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr..X./2003, potrivit căror :

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”.

Se reține că, potrivit prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să procedeze la estimarea bazei de impunere în cazurile în care mărimea bazei de impunere nu poate fi determinată fie din cauza lipsei documentelor justificative și a evidențelor contabile, fie din cauza comportamentului contribuabilului care împiedică stabilirea stării de fapt fiscale.

Se reține de asemenea că art.67 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare nu reprezintă temei de drept în baza căruia se pot stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit, așa cum au procedat organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, care prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.02.2009 au calculat în sarcina contestatoarei impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, în baza unor dispoziții de drept procedural.

În concluzie, din analiza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./02.02.2009 și în raport de prevederile legale menționate mai sus, se reține că societatea contestatoare nu se regăsește în niciuna din situațiile prevăzute de dispozițiile legale incidente estimării bazei de impunere prevăzute de art. 67 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în raportul de inspecție fiscală se menționează că „*suma totală de .X./ lei ce reprezintă diferența între prețurile zonei conform adresei nr. .X./28.11.2008 de la Biroul Notarului Public X și prețul vânzării practicat de*

către societatea verificată am procedat la recalcularea profitului impozabil aferent trim IV 2007, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 67 alin. (1) și (2) din O.G. nr. .X./2003 privind Codul de procedură fiscală republicată”.

Potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **„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.”**

Se reține că organele de inspecție fiscală nu doar că nu au justificat invocarea acestui text de lege, nedemonstrând că tranzacțiile în cauză nu au un scop economic, dar au și omis să invoce în cuprinsul actului administrativ fiscal acest temei legal.

Se rețin ca întemeiate susținerile contestatoarei conform cărora prețurile imobilelor din contractele de vânzare – cumpărare au fost stabilite conform voinței părților, având în vedere anumite elemente ce țin de caracteristicile terenurilor vândute, respectiv faptul că terenurile vândute prin contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./31.10.2007 sunt afectate de existența unor conducte de petrol și fose septice, trasee electrice de tensiune medie, platforme betonate care împiedică construirea pe teren, iar terenurile vândute prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./08.11.2007 sunt terenuri agricole, extravilane, nedestelenite, fără utilități, fără posibilități de construire, toate aceste elemente justificând stabilirea unui preț de vânzare sub prețul comunicat prin adresa nr. .X./28.11.2008 emisă de Biroul Notarului Public X.

În concluzie, urmează ca în temeiul prevederilor art. 216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora: *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu prevederile pct. 12.3. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. .X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora *„Contestația poate fi admisă și actul administrativ fiscal atacat anulat”*, contestația va fi admisă pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă totală de .X. lei stabilit de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr..X./02.02.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.02.2009, se reține că stabilirea acestora în sarcina

contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a admis contestația **pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei, se va admite contestația și pentru accesoriile aferente acestei sume.**

În ceea ce privește solicitarea contestatoarei referitoare la efectuarea unui nou control privind deductibilitatea sumei de .X. lei aferentă facturii nr.DE .X./12.12.2007, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a pronunțat asupra impozitului pe profit în sumă de .X./ lei aferent acestui tip de cheltuieli și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X./ lei, prin pct.2 din dispozitivul Deciziei de soluționare a contestației nr.172/26.05.2009, în sensul respingerii ca neîntemeiate a contestației pentru aceste capete de cerere.

Deoarece potrivit prevederilor art. 210 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :**”Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac”**, societatea a avut posibilitatea de a ataca în instanță respectiva decizie în termen de 6 luni de la comunicare, așa cum se specifică în dispozitivul Deciziei nr.172/26.05.2009, rezultă că solicitarea societății contestatoare referitoare la impozitul pe profit aferent facturii nr. DE .X./12.12.2007 și majorările de întârziere aferente, este lipsită de obiect.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr..X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12.3. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. .X./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E

Admiterea contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./02.02.2009 pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- impozit pe profit în sumă de .X. lei

- majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei

și anularea Deciziei de impunere privind sumele suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./02.02.2009 emisă de Activitatea de inspecție fiscală din

cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru această sumă.

DIRECTOR GENERAL,