



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5,  
București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

***DECIZIA nr 117 / 2014  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. S.A din .X.,  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 906006/06.01.2012 și reînregistrată  
sub nr. 920234/19.02.2014***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală.X., prin adresa nr..X.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.920234/19.02.2014, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de **SC .X. SA**, cu sediul în .X., Str. .X., nr. .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub J.X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de .X./2011 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./2012.

În urma verificării efectuate la SC .X. SA, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., prin adresa nr. .X./2011, Procesul verbal nr. .X./2011 ale cărui constatări se regăsesc și în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza întocmirii deciziei de impunere contestate, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b și lit. c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr..X./2012, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Împotriva Deciziei nr..X./2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, SC .X. SA a formulat acțiune în contencios administrativ, ce a fost respinsă prin Sentința civilă nr..X./2013, pronunțată de Curtea de Apel .X., Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr..X.

Împotriva Sentinței civile nr..X./2013, menționată mai sus, SC .X. SA a formulat recurs.

Prin Decizia civilă nr..X./2014, irevocabilă, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, a admis recursul declarat de SC .X. SA împotriva Sentinței civile nr..X./2013 a Curții de Apel .X., Secția a .X.-a Contencios Administrativ și Fiscal, a anulat Decizia nr..X./2012 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, obligând Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze pe fond contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr..X./2011 .

Având în vedere Sentința civilă nr..X./2013 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a de Contencios Administrativ și Fiscal, irevocabilă prin Decizia civilă nr..X./2012, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, și constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011 și care are ca obiect suma totală de **.X. lei** din

care impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

**I. S.C. .X. S.A din .X. contestă Decizia de impunere nr..X./2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X.,** precizând că în cadrul dosarului prețurilor de transfer, solicitat de către organele de inspecție fiscală, a fost analizată doar valoarea de piață a chiriei plătite de SC .X. SA către acționarul majoritar, persoană fizică.

Dosarul prezentat nu a conținut analiza valorii de piață a tranzacției constând în restituirea în natură a aportului la capitalul social către acționarul majoritar persoană fizică, deoarece această operațiunea nu reprezintă o vânzare, nu are implicații asupra veniturilor sau cheltuielilor societății, și deci nu se impunea întocmirea dosarului privind prețul de transfer, această tranzacție nefiind o operațiune economică, astfel că în mod eronat organele de inspecție fiscală au sancționat societatea.

SC .X. SA susține că împotriva Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. .X./2011, prin care societatea a fost sancționată contravențional ca urmare a faptului că SC .X. SA a întocmit incomplet dosarul prețurilor de transfer întrucât nu a cuprins și „vânzarea de către societate a unui imobil”, a fost formulată plângere contravențională prin care s-a solicitat anularea procesului verbal mai sus menționat ca fiind nelegal și netemeinic întrucât solicitarea de întocmire a unui dosar al prețurilor de transfer pentru operațiunea de restituire în natură a unei părți din capitalul social, către acționarul majoritar, este netemeinică și ilegală, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. confundând operațiunea de restituire a imobilului, cu o vânzare de active.

Prin Sentința civilă nr. .X./2011 pronunțată de Judecătoria .X. în dosarul nr. .X./2011, irevocabilă prin Decizia civilă nr. .X./2011 pronunțată de Tribunalul .X., a fost admisă plângerea mai sus menționată, instanța de judecată motivând soluția adoptată prin faptul că: „Nu putea întocmi contravenienta un dosar al prețurilor de transfer pentru vânzarea imobilului așa cum a solicitat organul constator, deoarece restituirea către acționarul majoritar nu s-a efectuat în baza unei vânzări, ci prin restituirea către acționar a cotei părți din aportul adus la societate, conform art. 207 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 31/1990 modificată, restituirea făcându-se în natură, fără implicații asupra veniturilor și cheltuielilor societății, tranzacția nefiind o vânzare încheiată între acționarul majoritar și societate, ci numai o restituire a imobilului”.

Societatea precizează că pentru operațiunea constând în restituirea în natură a aportului la capitalul social către acționarul majoritar persoană fizică, nu sunt aplicabile prevederile art. 11 din Codul fiscal,

Întrucât operațiunea respectivă nu reprezintă o vânzare, astfel că nu are implicații asupra veniturilor sau cheltuielilor societății și deci nu se impunea întocmirea dosarului prețurilor de transfer, această tranzacție nefiind o operațiune economică.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au întocmit și prezentat raportul de inspecție fiscală preliminar, înregistrat sub nr. .X./2011, în care au precizat clar faptul că: „echipa de inspecție fiscală apreciază că operațiunea descrisă mai sus nu este vânzare și nu are implicații asupra veniturilor și cheltuielilor societății, susținere ce se bazează pe argumentația prezentată în prezentul raport la litera C, litera b, pct. 1”.

Ulterior, șeful serviciului din care fac parte membrii echipei de inspecție fiscală, a solicitat, iar directorul executiv adjunct al Activității de inspecție fiscală .X. a aprobat modificarea constatărilor organelor de inspecție fiscală, dispunându-se efectuarea ajustării valorii prețului, prin invocarea prevederilor art. 11 din Codul fiscal, la care ar fi trebuit să se facă operațiunea de transfer din patrimoniul societății, în proprietatea acționarului majoritar, doamna .X., a imobilului clădire hotel împreună cu anexele și terenul aferent.

Astfel, acesta a fost ajustat de la suma de .X. lei, ce reprezintă valoarea contabilă a acestora, la suma de .X. lei, ce reprezintă „valoarea impozabilă” care figurează înscrisă în declarația de avere a domnului .X., soțul doamnei .X., stabilindu-se suplimentar o diferență a bazei de impozitare a impozitului pe profit, în sumă de .X. lei.

Totodată, societatea precizează că primul argument invocat în „Nota privind corectarea constatărilor” este acela prin care se face trimitere la adresa nr. .X./2011 a Direcției Generale .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, textul acesteia fiind trunchiat în mod tendențios.

În susținerea faptului că restituirea către acționarul majoritar, a imobilului clădire hotel plus anexe și teren aferent prin diminuarea capitalului social al SC .X. SA nu reprezintă o vânzare, societatea precizează următoarele:

La data de 07.01.2009, când s-a hotărât și aprobat restituirea efectivă a imobilului în cauză, doamna .X. era acționar majoritar al SC .X. SA, cu un procent de .X.%.

Urmare a Hotărârii Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor nr. .X./2009 și având în vedere prevederile art. 207 alin. (2) lit. b din Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât la data respectivă, tot capitalul subscris și vărsat era în natură, restituirea unei părți din acesta nu putea fi făcută în numerar ci numai în natură, așa cum s-a și realizat, respectiv a imobilului clădire hotel plus anexe .X. și a terenului aferent,

având o valoare contabilă totală de .X. lei, imobile ce au constituit aport din capitalul social inițial al societății.

În Hotărârea mai sus menționată, la art. 1 nu se prevede că se aprobă vânzarea imobilului în cauză, ci faptul că „se restituie efectiv către acționarul majoritar .X. ..., imobilul constând în clădire hotel...”.

Deci, în cazul de față nu este vorba de o vânzare, ci de restituirea în natură a cotei – părți din aportul la capitalul social, către acționarul .X..

Din factura fiscală seria .X. nr. .X./2009 emisă de SC .X. SA, document care a stat la baza înregistrării în contabilitate a operațiunii de ieșire a bunurilor imobile respective, se poate constata că în conținutul acesteia se face trimitere la faptul că operațiunea înscrisă în factură are la bază și reflectă operațiunea consemnată în „Convenția – Act Adițional” autentificată sub nr. .X./2009.

Având în vedere prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 20, art. 26 și art. 46 din Legea nr. 7/1996 a cadastrului și a publicității imobiliare, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale art. 971 din Codul civil, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile respective, s-a efectuat în baza „Convenției – Act Adițional”, la data semnării și autentificării acesteia, factura neavând nicio valoare în această situație, servind doar ca document justificativ pentru ca operațiunea în cauză să fie consemnată în contabilitate.

Deci, transferul dreptului de proprietate s-a produs ca urmare a restituirii către acționarul majoritar a imobilului constând în clădire hotel plus anexe și a terenului aferent, prin diminuarea capitalului social, în baza „Convenției – Act Adițional” și nu prin vânzare, ca urmare a emiterii facturii fiscale seria .X. nr. .X./2009.

De asemenea, societatea precizează că, având în vedere prevederile Hotărârii Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor nr. .X./2009 și cele ale art. 207 alin. (2) lit. b, art. 215 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se desprinde concluzia că restituirea bunurilor aduse ca aport în natură se poate face la valoarea existentă în capitalul social, la data la care s-a realizat aportul lor, valoare cu care se reduce capitalul social, astfel încât nu este necesară sau obligatorie o reevaluare a bunurilor aduse ca aport în natură, în vederea restituirii lor către acționari, așa cum este stabilit în situația majorării capitalului social cu aport în natură.

Deci, dacă legiuitorul dorea ca și restituirea aporturilor în natură să se realizeze numai în urma unei reevaluări, efectuate de experți autorizați, prevedea expres acest lucru.

Mai mult, ca o confirmare a principiului descris mai sus, în sensul că bunurile aportate se restituie acționarilor la valoarea stabilită la momentul aportării, societatea invocă și art. 210 alin. (3) Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la emiterea facturii nr. .X./2009, societatea precizează că aceasta a fost emisă pentru suma de .X. lei, reprezentând valoarea cu care a fost diminuat capitalul social, în conținutul acestei facturi făcându-se trimitere la faptul că operațiunea înscrisă în aceasta are la bază „Convenția – Act Adițional” autentificată sub nr. .X./2009, care, în fond, consfințește o restituire, preexistentă, a aportului în natură constând în imobilul clădire plus anexe și terenul aferent.

Având în vedere faptul că această restituire nu este o operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f din Codul fiscal, factura a fost emisă doar pentru a se evidenția în contabilitate operațiunea de scădere din gestiune a bunurilor respective, ca urmare a reducerii capitalului social, prin restituirea aportului în natură și nu pentru a evidenția o vânzare de bunuri imobile.

În susținerea argumentelor prezentate mai sus, societatea invocă prevederile art. 128, art. 141 alin. (2) lit. f, art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 69 alin. (1) și alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizând faptul că emiterea unei facturi nu implică în mod automat o operațiune de vânzare și era dreptul legal al societății să opteze pentru a emite sau nu o factură pentru operațiunea respectivă, iar acest drept nu poate denatura sensul operațiunii în cauză dintr-o “distribuire de bunuri din activele persoanei juridice către acționarii săi”, într-o vânzare, cum în mod eronat au stabilit organele de inspecție fiscală, fiind astfel încălcate prevederile art. 7 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea precizează că discordanța dintre substanța tranzacției, așa cum a fost aprobată de Adunarea generală a Acționarilor și reflectată în documentele justificative întocmite pentru efectuarea operațiunilor determinate de aceasta, respectiv aceea de restituire, în natură, a unei părți din aportul la capitalul social și forma în

care aceasta a fost reflectată în evidența contabilă, a fost cauzată de o eroare umană, de aplicare și interpretare greșită a operațiunilor respective. Această eroare nu poate denatura sensul operațiunii în cauză, dintr-o „distribuire de bunuri din activele persoanei juridice către acționarii săi”, într-o „așa zisă” vânzare, cum în mod eronat au considerat-o organele de inspecție fiscală, fără să țină cont de prevederile art. 49, art. 64 și art. 105 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la corectarea înregistrărilor contabile eronate, societatea invocă prevederile pct. 63 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. X./2005, în vigoare la data efectuării acestor înregistrări și cele ale pct. 63 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Având în vedere aceste prevederi legale, societatea precizează că pentru corectarea erorilor privind înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de restituire în natură a unei părți din aportul la capitalul social, reprezentând imobilul clădire plus anexe și terenul aferent, concomitent cu reducerea capitalului social, conducerea societății a dispus efectuarea tuturor demersurilor necesare pentru corectarea erorii contabile respective, precum și a erorii constatate în evidențele fiscale, inclusiv prin depunerea de declarații rectificative privind impozitul pe profit pentru anii 2009 și 2010.

Societatea precizează că doamna X. a căpătat statutul juridic de acționar, ca și cel al FPS și FPP, care dețineau, la constituirea SC X. SA, capitalul social al acesteia, constituit integral în natură.

Prin cumpărarea acțiunilor, doamna X. s-a subrogat în drepturile pe care le aveau acționarii inițiali, de la care a cumpărat acțiunile, dobândind astfel toate drepturile aferente, inclusiv dreptul de a fi titular al aporturilor în natură, ce au constituit capitalul social inițial, în natură, al SC X. SA, nu numai dreptul de a primi dividende.

În concluzie, societatea precizează că nu se puteau restitui doamnei X. aporturi în numerar, în condițiile în care la data respectivă întreg capitalul social era constituit, exclusiv, prin aporturi în natură.

Totodată, societatea menționează faptul că întreaga operațiune de reducere a capitalului social, prin restituirea aportului în natură către acționarul X., deci și Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor nr. X./2009, prin care s-a aprobat restituirea aportului în natură, a fost supusă verificării judecătorului delegat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X., care prin Hotărârea nr. X./2009, definitivă și irevocabilă, a admis cererea de restituire și de reducere a

capitalului social, deci inclusiv faptul că bunurile vor fi restituite la valoarea aprobată, prin Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor, respectiv la nivelul sumei de .X. lei.

Respectându-se procedurile instituite de Legea nr. 30/1990, Adunarea generală a acționarilor societății a hotărât restituirea bunurilor imobile solicitate, la nivelul valorii acțiunilor deținute de acționarul respectiv, la data solicitării, concomitent cu reducerea corespunzătoare a capitalului social.

De asemenea, societatea precizează că având în vedere prevederile art. 7 din Legea nr. 359/2004 privind simplificarea formalităților la înregistrarea în registrul comerțului a persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum și la autorizarea funcționării persoanelor juridice, cu modificările și completările ulterioare, în primul rând pentru neatacarea dispozițiilor cuprinse în Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor nr. .X./2009, acestea sunt legal adoptate, iar actele sau faptele care au fost întocmite și efectuate în baza acestora, ca fiind efectuate cu respectarea prevederilor legale în materie, iar în al doilea rând pentru că hotărârile judecătorești privitoare la înregistrarea acestora în registrul comerțului, au rămas definitive.

Conform prevederilor art.43 alin. (5) din Legea nr. 359/2004, Oficiul Național al Registrului Comerțului a încheiat un protocol cu Ministerul Finanțelor Publice, astfel că informațiile privind operațiunile efectuate de SC .X. SA, în baza Hotărârii Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor nr. .X./2009, au ajuns și la această instituție.

În această situație, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. nu poate invoca faptul că nu a luat la cunoștință despre condițiile și valoarea la care s-a efectuat operațiunea respectivă, cu atât mai mult cu cât Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor nr. .X./2009 a fost publicată și în Monitorul Oficial al României.

Având în vedere faptul că procedurile privind diminuarea capitalului social, prin restituirea, în natură, a aporturilor la capitalul social, au fost inițiate începând cu luna octombrie a anului 2008, fiind o operațiune care a fost de durată și ținând cont de faptul că în această perioadă, datorită stării avansate de uzură a unor elemente de tâmplărie a clădirii hotelului, societatea precizează că era necesar a se efectua unele lucrări de reparații, considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind lucrări de modernizare.

Neștiind pe ce perioadă se pot întinde atât procedurile de restituire, precum și cele de reparații, s-a luat hotărârea de a contracta lucrările respective având drept beneficiar persoana .X. SC .X. SA, urmând



ca societatea să procedeze la recuperarea contravalorii acestora, prin refacturare către noul proprietar, respectiv .X..

Astfel, în datele de .X./2009 și .X./2009, cu facturile nr. .X. și nr. .X. au fost recuperate sumele de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, prin înregistrarea în veniturile societății și în contul de TVA colectată a sumelor respective, nefiind astfel influențat rezultatul financiar al societății.

De altfel, având în vedere modul cum s-au desfășurat operațiunile respective, societatea susține că din punct de vedere al TVA acestea pot fi încadrate în categoria operațiunilor prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. e din Codul fiscal.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au probat faptul că lucrările în cauză sunt lucrări de modernizare, nedemonstrând care au fost parametrii inițiali ai clădirii respective, care au fost îmbunătățiți în urma efectuării lucrărilor respective și în ce a constatat îmbunătățirea acestora, organele de inspecție fiscală neținând cont de prevederile art. 24 alin. (22) din Codul fiscal.

Societatea susține că de la data intrării în patrimoniu și până la data ieșirii, atât imobilul cât și terenul aferent nu au făcut obiectul unor reevaluări, acest aspect neavând nicio relevanță în considerarea operațiunii respective ca fiind o vânzare.

Prevederile pct. 109 și pct. 121 din Reglementările conforme cu Directivele a IV-a și a VII-a a Comunităților Economice Europene nu sunt imperative, operațiunile de reevaluare a imobilizărilor corporale nu sunt obligatorii, în acest sens, legiuitorul lăsând la latitudinea fiecărei entități această decizie.

Societatea precizează că dacă SC .X. SA ar fi efectuat reevaluarea bunurilor respective, această operațiune nu ar fi influențat în nici un sens, caracterul operațiunii de restituire a aportului în natură, invocând în acest sens prevederile art. 210 alin. (3) din Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale și pct. 242 alin. (2) din Reglementarea conformă cu Directiva a IV-a și a VII-a a Comunităților Economice Europene aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009.

Având în vedere aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală nu pot invoca faptul că prin această operațiune, efectuată la valoarea inițială a bunurilor respective, ar fi fost influențate bazele impozabile ale societății, în situația SC .X. SA nefiind vorba de venituri și/sau cheltuieli care să facă obiectul unei ajustări din partea autorității fiscale, așa cum prevede art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Eventualele câștiguri obținute din anularea unui număr de .X. acțiuni, în valoare totală de .X. lei, așa cum se prevede la art. 2 din

Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor nr. .X./2009 , ar fi fost înregistrate în creditul contului 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”, fără a influența bazele impozabile ale societății.

În ceea ce privește operațiunea privind închirierea imobilului situat în .X., str. .X., bloc.X., societatea precizează că aceasta poate fi încadrată în categoria tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, în care autoritățile fiscale pot ajusta suma cheltuielii, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate, conform prevederilor art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, însă organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio solicitare în acest sens, la care societatea să fi refuzat să-i dea curs.

Având în vedere prevederile art. 11 alin . (2) din Codul fiscal, art. 79 alin. (2) din Codul de procedură fiscală și art. 3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008, societatea precizează că organele de inspecție fiscală puteau proceda la ajustarea sumei cheltuielilor respective numai în urma efectuării unei solicitări către SC .X. SA, de a întocmi și prezenta un dosar al prețurilor de transfer, privind tranzacția respectivă, urmată de refuzul societății de a întocmi dosarul respectiv sau ca urmare a întocmirii unui dosar incomplet.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, preluând o sumă asupra corectitudinii căreia nu a efectuat nicio verificare, prin consultarea unui singur document care nu angajează societatea, nu este întocmit, vizat, aprobat sau înregistrat în evidența acesteia.

Mai mult, suma înscrisă în acest document reprezenta valoarea de impozitare a imobilului, clădire hotel plus anexe, valoare determinată în conformitate cu prevederile art. 251 și art. 252 din Codul fiscal și care nu are nimic în comun cu valoarea justă a unei clădiri, putându-se constata diferențe semnificative (în plus sau în minus) între acestea, după caz.

În temeiul prevederilor art. 60 și art. 61 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să solicite Primăriei .X. furnizarea unor informații certe și relevante, așa cum au fost solicitate și în alte cazuri.

Deși societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală mai multe copii ale evidențelor contabile, documentelor justificative, precum și ale altor acte doveditoare care, conform prevederilor legale constituie probe, contrar prevederilor art. 64, art. 94 alin. (2) lit. b și art. 106 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, acestea au refuzat să țină cont de documentele prezentate.

Având în vedere faptul că ajustarea valorii prețului de transfer a imobilului clădire hotel și a terenului aferent, având ca temei legal prevederile art. 11 din Codul fiscal, a fost efectuată efectiv în baza prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2011 care nu au nimic în comun cu cele ale art. 11 din Codul fiscal, această ajustare a fost efectuată cu nerespectarea prevederilor legale, diferența respectivă nefiind astfel stabilită și probată în mod legal, nu poate sta la baza emiterii unei decizii de impunere, care este netemeinică și nelegală în ceea ce privește baza de impozitare în sumă de .X. lei.

În susținerea celor de mai sus societatea invocă prevederile art. 56 alin. (1) și alin. (2) din Constituția României, precizând totodată faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat principiul impozitării uniforme, principiu care are rang constituțional și care este derivat din principiul egalității tuturor cetățenilor în fața legii.

În concluzie, societatea precizează că pe de o parte trei instanțe de judecată au pronunțat hotărâri definitive și irevocabile, prin care se stabilește că operațiunea în cauză nu este o vânzare, ci o restituire în natură a aportului la capitalul social, inspectorii fiscali care au efectuat inspecția fiscală, de asemenea, în raportul preliminar, au aceeași concluzie, respectiv în cauză nu este vorba despre o vânzare, iar pe de altă parte, în mod abuziv și fără temei legal, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., a considerat operațiunea respectivă ca fiind o vânzare, intenționând de fapt, ca printr-un act administrativ fiscal, să împiedice îndeplinirea actului de justiție, prin blocarea punerii în aplicare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile.

Totodată, societatea precizează că în cauza prezentată de aceasta, având aceleași părți (SC .X. SA și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.) și același obiect (întocmirea dosarului prețurilor de transfer în vederea ajustării prețului de transfer a unor bunuri imobile), ca și cauza ce a făcut obiectul dosarului nr. .X./2011, în care Judecătoria .X. s-a pronunțat prin Sentința civilă nr. .X./2011, admitând plângerea societății, iar Tribunalul .X., prin Decizia civilă nr. .X./2011, definitivă și irevocabilă, a respins ca nefondat recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile nr. .X./2011, este aplicabilă excepția puterii de lucru judecat, prevăzută la art. 163 din Codul de procedură civilă.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au întocmit o sesizare penală în legătură cu aspectele constatate urmare efectuării inspecției fiscale, care ar putea întruni elementele constitutive ale

unei infracțiuni, societatea susține că nu sunt aplicabile prevederile art. 214 alin. (1) lit. a din Codul de procedură fiscală, referitoare la suspendarea soluționării contestației, întrucât în procesul verbal întocmit în acest sens, organele de inspecție fiscală deși au constatat că fapta respectivă a fost efectuată cu intenție, nu demonstrează în nici un mod în ce constă intenția și/sau vinovăția societății, astfel că soluționarea plângerii respective nu are cum să influențeze, în sensul înrăutățirii, modul de soluționare a contestației și a soluției pronunțate.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2007 – 31.12.2009.

Organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SA întocmirea dosarului prețurilor de transfer pe perioada .X./2009 – .X./2009, cu respectarea prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 pentru următoarele tranzacții:

a) tranzacția constând în diminuarea capitalului social al SC .X. SA ca urmare a transferului către acționarul majoritar a unui imobil și a terenului aferent, în valoare totală de .X. lei așa cum rezultă din înregistrarea în evidența contabilă a societății a vânzării având la bază factura fiscală seria .X. nr. .X./2009 în valoare de .X. lei emisă de SC .X. SA către acționarul majoritar, persoana fizică .X., factură ce reprezintă contravaloarea imobilului clădire hotel plus anexe și a terenului aferent, precum și a documentului încheiat între SC .X. SA, pe de o parte și acționarul majoritar, pe de altă parte, numita „Convenție – Act adițional” autenticată sub nr. .X./2009.

b) tranzacția constând în înregistrarea în evidența contabilă, în luna decembrie 2009, a contravalorii chiriei aferentă anului 2009, în baza contractului de închiriere care are ca obiect închirierea imobilului situat în .X., str. .X., nr .X., județul .X., imobil constând în clădire hotel plus anexe, precum și a terenului aferent, contract încheiat la data de .X./2009 între .X., în calitate de proprietar și SC .X. SA, în calitate de chiriaș.

Urmare solicitării de mai sus, SC .X. SA a întocmit și prezentat dosarul prețurilor de transfer în care a fost prezentat numai prețul de transfer privind închirierea de către SC .X. SA a unui imobil aparținând acționarului majoritar al societății – .X., fără a cuprinde și prețul de transfer privind vânzarea aceluiași imobil de la SC .X. SA la acționarul majoritar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2007, 2008 și 2009 SC .X. SA a înregistrat în baza unor facturi fiscale, cheltuieli de exploatare în sumă de .X. lei, de .X. lei, respectiv de .X. lei, constând în montarea de tâmplărie termopan la clădirea hotel, aparținând societății situată în .X.. Str. .X., nr .X..

Aceste cheltuieli, în sumă de .X. lei, de .X. lei, respectiv de .X. lei, înregistrate în contul .X. „Alte cheltuieli de exploatare”, sunt lucrări de modernizare aduse mijlocului fix (clădire hotel), conform art. 4 lit. d din Legea nr .X./1994, republicată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele mai sus menționate trebuiau înregistrate în conturile de mijloace fixe și supuse amortizării conform art. 9 din Legea nr .X./1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, coroborat cu art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de .X. lei, de .X. lei, respectiv de .X. lei nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, bunurile în cauză fiind supuse regimului amortizării mijloacelor fixe conform Hotărârii Guvernului nr. .X./2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și Legii nr .X. /1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată.

Pentru anul 2007 nu a fost luată în calcul la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit, diferența cheltuielilor cu amortizarea aferentă modernizării, în sumă de .X. lei, întrucât aceasta a fost înregistrată în patrimoniu în luna decembrie 2007 și se amortizează începând cu luna următoare, conform art. 24 alin. (11) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru anul 2007, la stabilirea diferenței de cheltuieli cu amortizarea, organele de inspecție fiscală au aplicat regimul de amortizare liniară, conform art. 24 alin. (6) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a utilizat aceeași cotă de amortizare anuală de 2%, utilizată și de societate la calculul cheltuielilor cu amortizarea.

Pentru anii 2008 și 2009 au fost luate în calcul la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit, diferențele cheltuielilor cu amortizarea în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei aferentă modernizării ce trebuia înregistrată de către contribuabil, în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei), respectiv de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

Totodată, pentru anii 2008 și 2009, la stabilirea diferenței de cheltuieli cu amortizarea, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 24 alin. (6) lit. a, alin. (7) și alin. (11) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, pentru anii 2007, 2008 și 2009, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art. 19 alin (1), art. 21 alin. (1), art. 24 alin. (1), alin. (2) și alin. (6) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 17 din Legea nr. 82/1991, republicată și pct. 49, secțiunea 6 din OMFP nr .X./2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor aferente anului 2009, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Cheltuielile de exploatare în sumă totală de .X. lei, înregistrate de societate în contul .X. „Alte cheltuieli de exploatare” și pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că reprezintă modernizări aduse clădirii hotel (sumă cu care trebuia majorată valoarea clădirii) au fost facturate către .X. în data de .X./2009, conform facturii nr .X., în valoare totală de .X. lei, fiind înregistrată în contul .X. „Alte venituri din exploatare”, suma de .X. lei.

În această situație, veniturile în sumă de .X. lei au fost înregistrate în mod eronat de către societate ca venituri din exploatare, în condițiile în care modernizările aduse clădirii în cauză trebuiau să majoreze valoarea acesteia, astfel că organele de inspecție fiscală au scăzut suma mai sus menționată din veniturile societății înregistrate în anul 2009.

2. Referitor la tranzacția privind diminuarea capitalului social al SC .X. SA ca urmare a transferului către acționarul majoritar a unui imobil (clădire hotel plus anexe) și a terenului aferent, s-a constatat că societatea a preluat de la SC .X. SA o parte din patrimoniul acesteia, compus din mijloace fixe și obiecte de inventar, aflate pe teritoriul municipiului .X., printre care și clădirea „.X.” cu anexele și terenul aferent, bunuri ce au făcut parte din capitalul social al societății, în valoare de .X. lei, conform Protocolului de predare – primire nr .X. din .X./1996, capital care la acel moment era subscris și vărsat în întregime în natură, iar .X. a devenit acționar la SC .X. SA prin cumpărarea de acțiuni ale societății în două etape: de la Asociația .X. și de la SIF .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că Direcția Generală .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr. .X./2011, precizează că „... autoritățile fiscale teritoriale cu

atribuții de control ... urmează să decidă asupra evaluării juste din punct de vedere fiscal a tranzacției efectuate între cele două părți”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat:

Tranzacția în cauză este de vânzare – cumpărare și nu restituire în natură așa cum s-a prevăzut în Hotărârea .X. nr. .X./2009, pentru operațiunea în cauză fiind emisă factura seria .X. nr. .X./2009, în valoare de .X. lei, în care la rubrica privind denumirea produselor și serviciilor a fost înscris „c/val imobil”, iar înregistrarea contabilă este cea a unei ieșiri din patrimoniu prin vânzare.

Imobilul în cauză plus anexele și terenul aferent nu au fost niciodată în proprietatea acționarului majoritar și prin urmare acesta nu putea să transmită ceva ce nu a avut în proprietate, devenind acționar prin cumpărare de acțiuni de la cele două fonduri.

La data de 07.01.2009, valoarea de inventar a construcțiilor și terenului aferent a fost cu .X. lei mai mică, sumă ce reprezintă lucrări de modernizare, înregistrate eronat pe costuri, suma corectă trebuia să fie de .X. lei.

De la intrarea în patrimoniu prin divizare (când nici atunci nu a fost evaluată) și până la ieșirea din patrimoniul societății, imobilul reprezentând hotelul, anexele și terenul aferent, nu a fost niciodată reevaluat, astfel că vânzarea către acționarul majoritar trebuie analizată din perspectiva art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile OPANAF nr. 222/2008.

În baza art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, așa cum rezultă din declarația de avere pentru anul 2009 a soțului acționarului majoritar, domnul .X., publicată pe site-ul Ministerului .X. la poziția nr. .X., acesta a dobândit în anul 2009, la o valoare de .X. lei prin „restituire către acționarul majoritar .X. conf. Hot. .X. nr. .X./2009 a SC .X. SA ...”.

Astfel, față de valoarea de ieșire din patrimoniu, înregistrată ca venituri din active cedate, rezultă o diferență de venit neînregistrată, în sumă de .X. lei, pentru care SC .X. SA nu a calculat și nu a declarat la organul fiscal impozit pe profit conform art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, față de omisiunea înregistrării în totalitate a veniturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În conformitate cu prevederile art. 35 din Legea nr. 31/1990, în vigoare la data înființării societății, respectiv anul 1995, art. 14 și art. 15 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că transferul bunurilor consemnate în factura fiscală nr. .X./2009, nu poate reprezenta decât o vânzare – cumpărare, deoarece imobilul se afla în capitalul social al societății, deci în proprietatea SC .X. SA, iar acționarul majoritar, .X., prin cumpărarea acțiunilor i s-au conferit drepturi patrimoniale de creanță cu privire la dividende și nu drepturi de proprietate asupra imobilului în cauză.

Având în vedere cele de mai sus, neprezentarea de către societate a dosarului prețurilor de transfer cu privire la tranzacția constând în ieșirea din patrimoniul societății a imobilului clădire hotel împreună cu anexele și terenul aferent, precum și faptul că imobilul și terenul aferent au trecut din patrimoniul SC .X. SA în patrimoniul persoanei fizice .X., organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 alin. (1) lit. f din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2011, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea valorii tranzacției, în sensul că valoarea de ieșire din patrimoniu a imobilului în cauză, în sumă de .X. lei, înregistrată de societate în contul .X. „Venituri din active cedate”, a fost majorată cu diferența de venit în sumă de .X. lei până la valoarea de .X. lei.

Această ultimă valoare reprezintă valoarea cu care este înregistrat imobilul clădire hotel plus anexe, valoare ce a fost declarată de domnul .X. conform declarației de avere pentru anul 2009, așa cum s-a prezentat mai sus.

Ajustarea de venituri în sumă de .X. lei, s-a efectuat în baza art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a existenței relațiilor de afiliere dintre SC .X. SA și .X., în calitate de acționar majoritar la această societate.

La calculul profitului impozabil aferent anului 2009 au fost luate în considerare ca și cheltuieli deductibile fiscal, suma de .X. lei reprezentând diferența dintre valoarea modernizărilor și suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amortizările aferente acestor modernizări până la data ieșirii din patrimoniu, respectiv până la data de .X./2009.

Prin urmare, la calculul profitului impozabil aferent anului 2009 organele de inspecție fiscală au ținut cont de suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei).



Organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art. 19 alin. (1), art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, art. 14 și art. 15 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 35 din Legea nr. 31/1990.

Având în vedere că în cursul anului 2009, societatea a înregistrat cheltuieli cu chiriile în sumă de .X., în baza unui contract de închiriere al cărui obiect îl constituie închirierea unui imobil și a terenului aferent, situat în .X., str. .X., bloc .X., județul .X., contract încheiat la data de .X./2008 între .X., în calitate de proprietar și SC .X. SA, în calitate de chiriaș, precum și faptul că între cele două părți există o relație de afiliere, așa cum este prevăzută la art. 7 alin. (1) pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor cu chiria în conformitate cu art. 11 alin. (2) lit. a din legea mai sus menționată.

Astfel, a fost folosită metoda comparării prețurilor, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile pct. 25 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, au procedat la compararea nivelului chiriei practicat între persoanele afiliate, respectiv compararea sumei de .X. lei, reprezentând chiria anuală înregistrată de societate cu nivelul chiriei anuale practicate între entități independente, în condițiile existente pe piață, comparabile din punct de vedere comercial, respectiv cu nivelul chiriei anuale practicate de trei persoane fizice care dețin spații închiriate, având suprafețe comparabile și din zone comerciale similare, respectiv .X. lei.

Din compararea nivelului chiriei anuale de .X. lei (care rezultă între entități independente) cu cel efectiv calculat și înregistrat de societate, în sumă de .X. lei, a rezultat o diferență de .X. lei, sumă cu care au fost majorate în mod nejustificat costurile societății, încălcându-se astfel prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere și penalități în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la**

**dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile constând în “montare tâmplărie termopan” și dacă în mod legal SC .X. SA a înregistrat venituri din refacturarea acestor cheltuieli, în condițiile în care acestea reprezintă lucrări de modernizare care trebuiau incluse în valoarea mijlocului fix și recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.**

**În fapt,** în anii 2007, 2008 și 2009, SC .X. SA a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă de .X. lei, .X. lei, respectiv .X. lei, reprezentând “montare tâmplărie termopan” la clădirea hotel aparținând SC .X. SA situată în .X., str. .X., nr .X., cheltuieli considerate deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

În data de 17.02.2009, conform facturii nr .X., SC .X. SA a refacturat către doamna .X. cheltuielile de exploatare mai sus menționate, înregistrând în contul .X. “Alte venituri din exploatare” suma de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de .X. lei constând în “montare tâmplărie termopan” întrucât acestea reprezintă lucrări de modernizare aduse mijlocului fix (clădire hotel) și trebuiau înregistrate în conturile de mijloace fixe și suspuse amortizării conform art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru anul 2007, întrucât lucrările de modernizare în sumă de .X. lei au fost efectuate și înregistrate în luna decembrie a acestui an și se amortizează începând cu luna ianuarie 2008, cheltuielile cu amortizarea aferente nu au fost luate în calcul la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit.

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea profitului impozabil, cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de .X. lei aferente lucrărilor de modernizare în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei, efectuate și înregistrate în anii 2007 și 2008, precum și cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferente lucrărilor de modernizare în sumă de .X. lei efectuate și înregistrate în anul 2009.

Totodată, având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a înregistrat în mod eronat venituri din exploatare în suma totală de .X. lei ca urmare a refăcturării către doamna .X. a cheltuielilor de exploatare mai sus menționate, întrucât modernizările aduse clădirii trebuiau să majoreze valoarea acesteia.

**În drept**, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„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.”**, iar potrivit art. 21 alin. (1) din același act normativ:

**„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal [...].”**

Astfel, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit pct. 93 alin. (1) și pct. 94 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr .X./2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

**„93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.[...]**

**94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.**

**(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.**

**Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”**

Totodată, potrivit pct. III 2 – Alte precizări din Anexa 1 – Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe la Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe:

**„2. Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.**

**Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.**

**În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.**

**[...]**

**Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli de reparații.”**

Se reține că potrivit art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”**, iar potrivit alin. (3) lit. d al aceluiași articol, **„sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:**

**„d) investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;”**.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că investițiile efectuate la mijloacele fixe, sub forma cheltuielilor ulterioare, trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora, și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, iar în cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora, cheltuielile urmând să fie recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește cheltuielile în sumă totală de .X. lei, înregistrate de SC .X. SA în perioada 2007 – 2009, constând în “montare tâmplărie termopan”, considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil, reprezintă lucrări de modernizare efectuate la mijlocul fix clădire hotel, ce trebuiau înregistrate în conturile de mijloace fixe și suspuse amortizării conform art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nereprezentând cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Totodată, se reține că în categoria lucrărilor de reparații intră lucrări de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, demolări, demontări, dezafectări, înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faianței, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen, iar în categoria lucrărilor de modernizare, în cazul clădirilor, intră lucrări de genul: consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despartitori, **montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan**, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

În sensul celor reținute mai sus este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală .X., exprimat într-o speță asemănătoare, prin adresa nr. .X./2009.

Prin urmare, lucrările constând în “montare tâmplărie termopan” reprezintă lucrări de modernizare, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu sunt deductibile fiscal, în perioada în care au fost efectuate cheltuielile în sumă totală de .X. lei întrucât reprezintă lucrări de investiții la mijloace fixe existente în patrimoniul societății, care trebuiau incluse în valoarea mijlocului fix și recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit prevederilor legale anterior precizate.

Se reține că la stabilirea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au luat în considerare cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de .X. lei aferente lucrărilor de modernizare efectuate și înregistrate în anii 2007 – 2009, calculate până la data ieșirii din patrimoniu a imobilului în cauză, respectiv până la data de .X.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea veniturilor înregistrate de societate cu suma de .X. lei întrucât cheltuielile efectuate cu lucrările de modernizare mai sus menționate nu reprezentau cheltuieli deductibile în perioadele în care au fost efectuate deoarece cu această sumă urma să fie majorată valoarea clădirii, recuperarea acestor cheltuieli realizându-se prin intermediul amortizării, astfel că nu puteau fi refacturate persoanei fizice .X., așa cum a procedat SC .X. SA, fapt pentru care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății referitoare la refacturarea cheltuielilor în cauză.

De asemenea, având în vedere cele de mai sus, în ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că prin această refacturare nu au fost influențate rezultatele financiare ale societății, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu a respectat prevederile legale care reglementează deductibilitatea acestor cheltuieli și modalitatea de recuperare a acestora din punct de vedere fiscal care nu presupune refacturarea, ci deducerea amortizării.

Totodată, referitor la aceste argumente ale societății se reține:

- pentru anul 2007 organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu lucrările de modernizare,

- la .X./, s-a constatat faptul că societatea a înregistrat pierdere în sumă de .X. lei, precum și faptul că în ceea ce privește cheltuielile cu lucrările de modernizare în sumă de .X. lei acestea au fost înregistrate eronat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferente lucrărilor de modernizare în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) ce trebuiau înregistrate de societate.

Astfel, baza impozabilă a impozitului pe profit a fost majorată de organele de inspecție fiscală cu suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei), fapt ce a condus la diminuarea, cu această sumă, a pierderii fiscale în sumă de .X. lei, înregistrată de societate, rămânând o diferență de recuperat în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

- pentru anul 2009, s-a constatat că în ceea ce privește cheltuielile cu lucrările de modernizare în sumă de .X. lei acestea au fost înregistrate eronat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, fiind astfel majorată baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit cheltuielile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferente acestor lucrărilor de modernizare, fiind majorată baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Prin urmare, nu se poate reține că prin refacturarea acestor cheltuieli nu au fost influențate rezultatele financiare ale societății, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, la momentele la care trebuiau înregistrate, aceste cheltuieli au determinat fie majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit, fie diminuarea pierderii fiscale.

Mai mult, la data efectuării și înregistrării cheltuielilor constând în lucrări de modernizare, bunul imobil pentru care au fost realizate aceste lucrări era înregistrat în patrimoniul SC .X. SA, astfel că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății referitoare la faptul că imobilul la care au fost efectuate lucrările de modernizare în cauză urma să fie restituit acționarului majoritar prin diminuarea capitalului social, precum și la faptul că aceste cheltuieli au fost refacturate.

De asemenea, argumentele contestatarului referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art. 24 alin. (22) din Codul fiscal, potrivit căror:

*„(22) Prevederile Legii nr .X./1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu*

*modificările și completările ulterioare, nu se aplică la calculul profitului impozabil, cu excepția prevederilor art. 3 alin. 2 lit. a) și ale art. 8 din aceeași lege.*”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea caracterului nedeductibil al cheltuielilor cu lucrările de modernizare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente în speța în cauză, anterior precizate și care stipulează faptul că sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix, precum și faptul că aceste cheltuieli cu investițiile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au demonstrat care au fost parametrii inițiali ai imobilului respectiv, care au fost îmbunătățiți urmare lucrărilor în cauză și în ce a constat îmbunătățirea acestora, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, în cazul clădirilor, montarea tâmplăriei de termopan asigură îmbunătățirea gradului de confort și ambient, reabilitarea și modernizarea termică a acestora și nu restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate, situație în care cheltuielile în cauză ar reprezenta cheltuieli privind reparațiile, potrivit pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr .X./1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 54/1997, care precizează:

*„9. [...]*

*Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.”*

Or, în susținerea contestației SC .X. SA nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală și din care să rezulte că aceste cheltuieli reprezintă reparații și nu lucrări de modernizare.

Referitor la invocarea prevederilor art. 137 alin. (3) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât reglementează baza de impozitare pentru livrări de bunuri și



prestări de servicii efectuate în interiorul țării din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și nu deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu a adus argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SA datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei calculate potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru acest capăt de cerere, se va respinge contestația formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2011 întocmită de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

**2. Referitor la suma totală de .X. lei din care impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii 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 constatat că urmare întocmirii de către SC .X. SA a facturii nr. .X./2009 reprezentând contravaloarea imobilului clădire hotel plus anexe și a terenului aferent, a avut loc o vânzare de bunuri sau a fost realizată o restituire în natură a cotei părți din aportul la capitalul social, către acționarul majoritar.**

**În fapt**, prin Hotărârea nr. .X./2009 a adunării generale extraordinare a acționarilor SC .X. SA, publicată în Monitorul oficial al României nr. .X./2009 partea a IV a s-a hotărât, potrivit art. 1, restituirea efectivă către acționarul majoritar .X., care deținea .X. % din capitalul social al SC .X. SA, a imobilelor construcție cu destinație hotel, plus anexa C1 și C2, cu valoare de inventar .X. lei și terenul aferent în suprafață de .X. m<sup>2</sup> cu valoare de inventar .X. lei.

Totodată, la art. 2 din hotărârea mai sus menționată, se prevede că restituirea se face proporțional cu reducerea capitalului social în natură cu valoarea imobilelor restituite.

În temeiul Hotărârii nr. .X./2009, între SC .X. SA și persoana fizică .X., a fost încheiată Convenția – Act adițional, autenticată la Biroul Notarului Public .X. sub nr. .X./2009, prin care s-a prevăzut că societatea restituie doamnei .X., în deplină proprietate cu titlul juridic de bun propriu, liber de orice sarcini, imobilul situat în .X., str. .X., nr .X., constând în hotel plus anexe.

De asemenea, prin convenția încheiată se precizează: „evaluăm bunul transmis la suma de .X. lei din care .X. lei reprezentând valoarea de inventar a construcțiilor și .X. lei reprezentând valoarea de inventar a terenului”.

Pentru această operațiune, SC .X. SA a înregistrat în contul .X. „Venituri din active cedate” suma totală de .X. lei (.X. + .X. lei) considerată de societate valoarea de ieșire din patrimoniul SC .X. SA a clădirii hotel plus anexe și terenul aferent și a emis către .X. factura nr .X./2009, având ca obiect contravaloare imobil situat în .X., str. .X., nr .X., constând în hotel plus anexe și terenul aferent, în valoare totală de .X. lei.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat societății întocmirea dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, pentru „tranzacția constând în diminuarea capitalului social al SC .X. SA ca urmare a transferului către acționarul majoritar a unui imobil (clădire hotel plus anexe în suprafață totală de .X. mp) și a terenului aferent în suprafață de .X. mp, în valoare totală de .X. lei, așa cum rezultă din înregistrarea în evidența contabilă a societății a vânzării având la bază factura fiscală seria .X. nr. .X./2009 în valoare de .X. lei emisă de SC .X. SA către acționarul majoritar, persoana fizică .X., factură ce reprezintă contravaloarea imobilului clădire hotel plus anexe și a terenului aferent, precum și a documentului încheiat între SC .X. SA, pe de o parte și acționarul majoritar, pe de altă parte, numită „Convenție – Act adițional” autenticată sub nr. .X./2009”.

Urmare acestor solicitări, cu adresa nr. .X./2011, SC .X. SA a depus la organele de inspecție fiscală, „punctul de vedere al contribuabilului”, prin care precizează faptul că operațiunea pentru care s-a solicitat întocmirea dosarului prețurilor de transfer nu reprezintă o vânzare, astfel că nu are implicații asupra veniturilor și cheltuielilor societății.

Întrucât societatea nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacția mai sus menționată, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a întocmit Procesul verbal de contravenție seria .X. nr. .X./2011, prin care, în baza art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea a fost sancționată contravențional cu amendă în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că tranzacția constând în diminuarea capitalului social al SC .X. SA ca urmare a transferului către acționarul majoritar, persoana fizică .X., a bunului imobil clădire hotel plus anexe și a terenului aferent, ambele în valoare totală de .X. lei, conform Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor nr. .X./2009, reprezintă o vânzare – cumpărare și nu o restituire în natură a cotei-părți din aportul adus la capitalul social, întrucât factura seria .X. nr. .X./2009, în valoare de .X. lei, emisă pentru această operațiune are înscris la rubrica privind denumirea bunurilor și serviciilor „c/val imobil”, iar în contabilitate operațiunea a fost evidențiată ca o „ieșire din patrimoniu prin vânzare”.

Totodată, pentru stabilirea faptului că tranzacția în cauză reprezintă o vânzare – cumpărare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și faptul că bunul imobil clădire hotel plus anexe și terenul aferent nu au fost niciodată în proprietatea acționarului majoritar, acesta devenind acționar la SC .X. SA prin cumpărare de acțiuni de la Asociația .X. și de la SIF .X. (fost FPP .X.), faptul că de la intrarea în patrimoniu prin divizare și până la ieșirea din patrimoniul societății bunurile imobile mai sus menționate nu au fost niciodată reevaluate, precum și prevederile art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Prin urmare, în baza prevederilor, art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 alin. (1) lit. f din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea valorii tranzacției, în sensul că valoarea de ieșire din patrimoniul SC .X. SA a clădirii hotel plus anexe și terenul aferent, în sumă totală de .X. lei, înregistrată în contul .X. „Venituri din active cedate” a fost majorată cu suma de .X. lei, stabilită ca diferență între valoarea de .X. lei și valoarea de .X. lei.

Suma de .X. lei reprezintă valoarea imobilul clădire hotel plus anexe declarată de domnul .X., soțul acționarului majoritar al SC .X. SA, doamna .X., conform declarației de avere depusă pentru anul 2009.

Anterior emiterii Deciziei de impunere nr..X./2011, contestată, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției generale .X. punctul de vedere referitor la această speță, iar prin adresa nr. .X./2011, anexată în copie la dosarul cauzei, Direcția generală .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a precizat că „autoritățile fiscale teritoriale cu

atribuții de control, sub îndrumarea metodologică a Direcției Generale .X. care este abilitată să le comunice și opinia .X. formulată de Direcția Generală .X. și ulterior analizei tuturor documentelor incidente în dosar, urmează să decidă asupra evaluării juste din punct de vedere fiscal a tranzacției efectuate între cele două părți”.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SA impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **„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”**.

Conform pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de aplicare a art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, **„veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”**

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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, veniturile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacția constând în diminuarea capitalului social al SC .X. SA ca urmare a transferului către acționarul majoritar al acesteia,

în baza Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor nr. .X./2009, a imobilului clădire hotel plus anexe în valoare de .X. lei și a terenului aferent în valoare de .X. lei, reprezintă o operațiune de vânzare – cumpărare și nu o restituire către acționarul majoritar a cotei părți din aportul adus la capitalul social, astfel că au procedat la ajustarea valorii tranzacției, în sensul că valoarea de ieșire din patrimoniul SC .X. SA a clădirii hotel plus anexe și terenul aferent, în sumă totală de .X. lei, a fost majorată cu suma de .X. lei, stabilită ca diferență între valoarea de .X. lei reprezentând valoarea imobilul în cauză declarată de domnul .X., soțul acționarului majoritar al SC .X. SA, doamna .X., conform declarației de avere depusă pentru anul 2009 și valoarea de .X. lei.

Se reține, de asemenea, că echipa de inspecție fiscală a sancționat contravențional societatea pentru neprezentarea dosarului prețurilor de transfer, întocmind în acest sens Procesul verbal de contravenție seria .X./2010 nr. .X./2011

Împotriva acestui proces verbal de contravenție, SC .X. SA a depus la Judecătoria .X. plângere contravențională, admisă prin Sentința civilă nr. .X./2011, rămasă irevocabilă prin Decizia civilă nr. .X./2011 pronunțată de Tribunalul .X., decizie prin care a fost respins ca nefondat recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Prin Sentința civilă nr. .X./2011 pronunțată de Judecătoria .X. în dosarul nr. .X., anexată în copie la dosarul cauzei, irevocabilă prin Decizia civilă nr. .X./2012 pronunțată de Tribunalul .X., instanța de judecată a reținut că restituirea imobilului a avut loc în baza art. 207 alin. (2) lit. b din Legea nr. 30/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(2) Capitalul social mai poate fi redus, atunci când reducerea nu este motivată de pierderi, prin:*

*b) restituirea către acționari a unei cote-părți din aporturi, proporțională cu reducerea capitalului social și calculată egal pentru fiecare acțiune sau parte socială;”*, precum și art. 208 din același act normativ.

Totodată, prin Sentința civilă nr. .X./2011 s-a reținut:

*„Nu putea întocmi contravenienta un dosar al prețurilor pentru vânzarea imobilului așa cum a solicitat organul constatator, deoarece restituirea către acționarul majoritar nu s-a efectuat în baza unei vânzări, ci prin restituirea către acționar a cotei părți din aportul adus la societate conform art. 207 alin. (2) lit. b din Legea nr. 31/1990 modificată, restituirea făcându-se în natură, fără implicații asupra veniturilor și cheltuielilor*

societății, tranzacția nefiind o vânzare încheiată între acționarul majoritar și societate, ci numai o restituire a imobilului.”

Întrucât prin Decizia civilă nr..X./2012, irevocabilă, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, a admis recursul declarat de SC .X. SA împotriva Sentinței civile nr..X./2013 a Curții de Apel .X., Secția a .X. a Contencios Administrativ și Fiscal, având în vedere și soluția irevocabilă a instanței cu privire la obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer pentru operațiunea de restituire către acționarul majoritar a unei cote părți din aportul adus la capitalul social, în vederea soluționării contestației formulate de SC .X. SA, prin adresa nr. .X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. să precizeze dacă această instituție își mai menține constatările de la filele nr .X. și nr .X. din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2011, în sensul că operațiunea în cauză „reprezintă o vânzare – cumpărare și nu o restituire în natură a cote-părți din aportul adus la capitalul social”, constatare contrară celor reținute irevocabil de instanță.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr .X./2014, înregistrată la Direcția generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a precizat faptul că operațiunea în cauză „reprezintă o restituire în natură a unei părți din capitalul social”, așa cum a reținut instanța judecătorească prin Sentința civilă nr ..X./2011, irevocabilă la data de .X./2011.

Totodată, având în vedere că așa cum s-a reținut în preambulul prezentei decizii, prin Decizia civilă nr..X./2014, irevocabilă, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a obligat Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze pe fond contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2011 ale cărei constatări au făcut obiectul sesizării penale nr. .X./2011, iar prin adresa nr .X./2014 din data de .X./2014 Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a comunicat Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, la solicitarea acesteia, faptul că această sesizare penală a fost înregistrată sub nr. .X./2011, dosar penal ce a fost preluat de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție la data de .X./2011, în vederea soluționării contestației formulate de SC .X. SA prin adresele nr. .X./2014 și nr. .X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat acestei instituții să comunice stadiul soluționării sesizării penale din dosarul nr. .X./2011, iar în situația în care a fost pronunțată o soluție definitivă să transmită Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor o copie a acesteia.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr. .X./2012 din data de .X./2014, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a transmis Direcției Generale de Soluționare a Contestățiilor, unde a fost înregistrată sub nr. .X./2014, o copie a Ordonanței de clasare din data de .X./2014.

Din analiza motivării acestei ordonanțe, se reține că organele de cercetare penală au constatat că *„făptuitoarea .X. nu și-a însușit, în interesul său sau pentru altul bunuri pe care le gestiona sau le administra. Făptuitoarea .X., care avea din luna iulie 2006 calitatea de acționar majoritar la Societatea Comercială „.X.” SA, a dobândit bunurile imobile în mod licit, respectând prevederile legale și procedurile aferente.”*

De asemenea, prin ordonanța mai sus menționată, în ceea ce privește sesizarea penală întocmită de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și înaintată Tribunalului .X., organele de cercetare penală au constatat că valoarea prejudiciului din sesizarea nr. .X./2011 nu avea la bază un calcul real, întrucât:

*„La stabilirea valorii prejudiciului adus bugetului consolidat al statului (suma totală de .X. lei, din care diferență impozit pe profit de .X. lei, majorări de întârziere și dobâni de .X. lei și penalități de întârziere în valoare de .X. lei), Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a avut în vedere o ajustare de venituri în sumă de .X. lei, în temeiul art.11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, în ceea ce privește prețul de transfer prin vânzare – cumpărare al imobilului clădire hotel, anexe și teren către făptuitoarea .X..*

*Ulterior, în cauză, Primăria Municipiului .X. – Serviciul Impozite și Taxe Locale a comunicat (adresa nr. .X. din data de .X./2012) că, începând cu data de .X./2009, data dobândirii de către făptuitoarea .X. a imobilului din .X., str. .X., nr .X., județul .X., valoarea impozabilă a imobilului a fost calculată incorect, ca urmare a interpretării și aplicării greșite a prevederilor art. 251 alin. (8) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.*

*Astfel, pentru anul fiscal 2009, valoarea impozabilă calculată inițial a fost de .X. lei. În urma aplicării corecte a prevederilor legale, valoarea impozabilă recalculată a imobilului a fost de .X. lei”.*

*Totodată, s-a constatat că „deși la data de .X./2009, Societatea Comercială „.X.” SA a emis factura nr .X. către făptuitoarea .X., în calitate de „cumpărător”, în cuprinsul actului s-a făcut referire la convenția – act adițional nr. .X. din aceeași dată, prin care bunurile i se restituiau”.*

În consecință, s-a constatat că *„fapta de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 lit. b din Legea nr. 241/2005 nu există întrucât*

*Societatea Comercială „X.” SA nu a realizat nici un venit în urma restituirii către acționarul majoritar, făptuitoarea X.. Actul juridic încheiat între părți nu a fost o vânzare – cumpărare generatoare de venituri pentru Societatea Comercială „X.” SA”.*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că prin Ordonanța de clasare din data de X./2014, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a dispus „clasarea cauzei privind pe făptuitoarea X.” sub aspectul infracțiunilor prevăzute de art. 48 alin. (1), art. 295 din Legea nr. X./2009 privind Codul penal, art. 29 lit. c din Legea nr. 656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și „clasarea cauzei privind pe făptuitoarea Societatea Comercială „X.” SA” sub aspectul infracțiunilor prevăzute de art. 9 lit. b, lit. c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, art. 289 alin. (1) din Codul penal publicat în anul 1968, art. 48 alin. (1) din Legea nr. X./2009 privind Codul penal.

Urmare adresei nr. X./2012 din data de X./2014 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a transmis Administrației Județene a Finanțelor Publice X. din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice X. în calitate de organ care a formulat sesizarea penală, o copie a Ordonanței de clasare din data de X./2014 pentru a preciza dacă în raport de motivarea ordonanței consideră că se impune exercitarea căii de atac împotriva acesteia.

Prin adresa nr. X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X./2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X. a comunicat faptul că „nu se impune formularea de obiecțiuni asupra celor dispuse de către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție”.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației concluzionează că nu există elemente care să susțină recalificarea ca vânzare-cumpărare a operațiunii de transfer către acționarul majoritar, a imobilului clădire hotel plus anexe și terenul aferent, prin diminuarea capitalului social al SC X. SA.

În consecință, se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au recalificat operațiunea de transfer a imobilului în cauză către acționarul majoritar, astfel că pentru această tranzacție societatea nu avea obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer conform art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de



procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(2) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.[...]”,** situație care nu se circumscrie speței.

Astfel, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea de ieșire din patrimoniul SC .X. SA a clădirii hotel plus anexe și terenul aferent este de .X. lei, sumă reprezentând valoarea acestor imobile, declarată de domnul .X., soțul acționarului majoritar al SC .X. SA, doamna .X., conform declarației de avere depusă pentru anul 2009, însă această declarație nu poate reprezenta un document care să aibă legătură cu activitatea SC .X. SA și care din punct de vedere fiscal să determine venit realizat de societate.

Mai mult, din actele aflate la dosar rezultă că suma înscrisă în acest document reprezentând valoarea de impozitare a imobilului clădire hotel plus anexe și terenul aferent, a fost determinată și comunicată în mod eronat de către Primăria .X., ulterior fiind corectată, astfel cum a reținut și Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție în cuprinsul Ordonanței de clasare din data de .X./2014.

De asemenea, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea avea obligația reevaluării clădirii întrucât conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

*“87. - Imobilizările corporale reprezintă active care:*

*a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și*

*b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.*

*88. - Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.*

*[...]*

*108. - (1) Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să*

*fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.*

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

Potrivit acestor prevederi legale, entitățile **pot proceda la reevaluarea imobilizarilor corporale existente la sfarsitul exercitiului financiar**, legiuitorul prin sintagma **pot** lasând la latitudinea unui agent economic opțiunea de a uza sau nu de această posibilitate a reevaluării **pentru imobilizari corporale existente in patrimoniul societatii la sfarsitul exercitiului financiar**.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, se reține că la stabilirea valorii de ieșire din patrimoniul SC .X. SA a clădirii hotel plus anexe și terenul aferent restituit acționarului majoritar .X., organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să adauge la valoarea imobilului contravaloarea lucrărilor constând în “montare tâmplărie termopan”, în sumă totală de .X. lei, efectuate la această clădire, reprezentând lucrări de modernizare care trebuiau incluse în valoarea mijlocului fix și recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, potrivit prevederilor legale invocate, așa cum s-a reținut la pct. 1 din motivarea prezentei decizii.

Astfel, prin adresa nr. .X./2014, Direcția generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. comunicarea cuantumului impozitului pe profit și al accesoriilor aferente corespunzător transferului imobilului clădire hotel plus anexe și a terenului aferent din patrimoniul societății în patrimoniul persoanei fizice ca urmare a majorării valorii de inventar a clădirii cu contravaloarea cheltuielilor aferente modernizărilor efectuate asupra acesteia constând în montare termopan.

Urmare acestor solicitări, prin adresa nr. .X./2014, înregistrată la Direcția generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a comunicat faptul că cheltuielile cu modernizările au fost efectuate în perioada 2007 – 2009, societatea înregistrând profit impozabil numai în anul 2007, iar în anii 2008 și 2009 aceste cheltuieli au condus la diminuarea pierderii înregistrate.

În aceste condiții, impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei este rezultatul majorării bazei de impozitare cu diferența dintre

valoarea înscrisă în declarația de avere și valoarea de inventar a imobilului înregistrată în evidența contabilă.

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile speței, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va admite în parte contestația formulată de SC .X. SA și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiate de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, precum și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitul pe profit, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**3. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii 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 procedat la ajustarea sumei cheltuielilor cu chiria înregistrată de SC .X. SA conform contractului de închiriere încheiat cu persoana fizică afiliată .X., în condițiile în care nu au solicitat contestatarea întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer.**

**În fapt**, în luna decembrie 2009, SC .X. SA a înregistrat cheltuieli cu chiria în sumă totală de .X. lei, în baza contractului de închiriere încheiat în data de .X./2008 cu persoana fizică .X., în calitate de proprietar, contract care a avut ca obiect închirierea unui imobil și a terenului aferent, situat în .X., str. .X., bloc .X., județul .X., și a fost înregistrat la Administrația Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./2009.

Urmare verificării, s-a constatat că între SC .X. SA și persoana fizică .X. există o relație de afiliere, în sensul că aceasta deține, în mod indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din totalul acțiunilor SC .X. SA (soția persoanei fizice .X. deține .X.% din totalul de .X. acțiuni).

În conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor cu chiria, folosind metoda comparării prețurilor.

S-a procedat la compararea nivelului chiriei practicate între persoanele afiliate, respectiv compararea sumei de .X. lei, reprezentând cheltuielile cu chiria înregistrate de societate în anul 2009, corespunzătoare unei suprafețe de .X. mp, cu nivelul chiriei anuale practicate între entități independente, în condițiile existente pe piață, comparabile din punct de vedere comercial, respectiv cu nivelul chiriei practicat de trei persoane fizice care dețin spații închiriate, având suprafețe comparabile și din zone comerciale similare.

Astfel, cu adresa nr. .X./2011, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, Administrația Finanțelor Publice .X., a comunicat acestora nivelul chiriei pentru un metru pătrat aferent unui spațiu comercial situat în zona centrală a municipiului .X., practicat de trei persoane fizice în anul 2009, rezultând un preț mediu lunar de .X. lei.

În consecință, s-a constatat că dacă societatea ar fi practicat acest nivel al chiriei, ar fi rezultat o chirie lunară de .X. lei (.X.\*.X.mp) și o chirie anuală de .X. lei (.X. lei \* 12 luni).

Din compararea nivelului chiriei anuale de .X. lei, cu cel efectiv calculat și înregistrat de către societate, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de .X. lei, sumă cu care SC .X. SA a majorat, în mod nejustificat, pentru anul 2009, cheltuielile societății.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC .X. SA precizează că deși acestea nu au solicitat întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, au procedat la ajustarea sumei cheltuielilor cu chiria, ajustare care ar fi fost aplicabilă doar în cazul în care societatea ar fi refuzat întocmirea dosarului respectiv sau ca urmare a întocmirii unui dosar incomplet.

**În drept**, art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

***„(2) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer. Conținutul dosarului prețurilor de transfer va fi aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”***

Potrivit art. 2 alin. (1) și art. 3 alin. (1) și alin. (2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

**„ART. 2**

**(1) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.**

**ART. 3**

**(1) Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.**

**(2) Organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, vor estima cuantumul prețurilor de transfer.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii prețurilor de transfer, organul fiscal competent solicită, într-un termen stabilit de acesta, contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer.

Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia ca urmare a solicitării organului fiscal competent, reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, situație în care organele fiscale competente vor estima cuantumul prețurilor de transfer.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în luna decembrie 2009:

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

**a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;**

**b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;**

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

**d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”**

Prevederile pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în luna decembrie 2009, date în explicitarea art. 11 din Codul fiscal, stipulează:

**„22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente. [...]**

**Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.”**

Totodată, se reține că în interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă de către Comisia Fiscală Centrală Decizia nr. .X./2012, anexată în copie la dosarul cauzei, care precizează:

**“[...] tranzacțiile efectuate între o persoană fizică afiliată cu o persoană .X., ambele din România nu erau excluse de la reconsiderarea**

*potrivit pct. 22 al Normelor de aplicare ale art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înainte de 14 mai 2010 în scopul examinării fiscale, singura excepție prevăzută de lege în astfel de situații intervenind în cazul tranzacțiilor încheiate între persoane juridice române. Pe cale de consecință, pentru tranzacții efectuate în luna iulie 2008 între persoane afiliate rezidente, respectiv între o persoană fizică română și o persoană .X. română, organele de inspecție fiscale sunt îndreptățite să solicite contribuabilului prezentarea dosarului prețului de transfer”*

Prin urmare, se reține că organele fiscale, pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoanele afiliate, după cum este necesar, inclusiv în cazul tranzacțiilor efectuate între o persoană fizică afiliată cu o persoană .X., ambele din România, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, folosind cea mai adecvată metodă dintre cele enumerate anterior.

Totodată, se reține că autoritățile fiscale stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției, caz în care autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Așa cum rezultă din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011, organele de inspecție fiscală au procedat, având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la ajustarea cheltuielilor cu chiria în sumă totală de .X. lei, înregistrate de SC .X. SA în baza contractului de închiriere încheiat cu persoana fizică afiliată .X., folosind metoda comparării prețurilor.

Însă potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate la pagina 7 din raportul de inspecție fiscală și așa cum susține și societatea, în cazul unei tranzacții între persoane afiliate, respectiv „pentru tranzacția constând în înregistrarea în evidența contabilă a societății a unei cheltuieli cu chiriile în sumă de .X. lei, având la bază un contract de închiriere al cărui obiect îl constituie închirierea unui imobil și a terenului aferent, situat în .X., str. .X., bloc .X., județul .X., imobilul având suprafața de .X. mp, contract încheiat la data de .X./2008 între persoana fizică .X. și SC .X. SA și înregistrat la Administrația Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./2009”, nu au fost efectuate solicitări de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor cu chiria în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care nu au solicitat contestatarii întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer pentru a constata astfel dacă prețul de piață al acestei tranzacții se putea stabili aplicând metoda pe care ar fi utilizat-o societatea sau dacă prin metoda pe care ar fi utilizat-o aceasta nu se reflectă prețul de piață al serviciilor furnizate în cazul tranzacției, caz în care urmau să aplice cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Astfel, se reține că vis-a-vis de constatările organelor de inspecție fiscală, de documentele anexate la dosarul cauzei și de susținerile contestatarului, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili prețul de piață al tranzacției în cauză și dacă în speță se impunea ajustarea cheltuielilor în sumă totală de .X. lei, atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu au solicitat SC .X. SA întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, având în vedere că la data înregistrării cheltuielilor cu chiria, această solicitare se realizează inclusiv în cazul tranzacțiilor efectuate între o persoană fizică afiliată cu o persoană .X., ambele din România.

Având în vedere cele precizate mai sus, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a, art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, invocate la pct. 1 din prezenta decizie.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2011** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011 în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit



decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1), alin. (3) și alin. (3<sup>^</sup>1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a și pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. nr. .X./2011, pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.**

**2. Admiterea parțială a contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011 emisă, pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitul pe profit, și anularea actului fiscal atacat pentru aceste sume.**

**3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011 pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale în materie, susținerile contestatarei și cele precizate în prezenta decizie.**

**Pct. 1 și pct. 3 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.**

***DIRECTOR GENERAL***