

DECIZIA nr. din **.2013** privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC TAC SRL**,
cu sediul in str., Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2013, inregistrata sub nr.2013 de catre A.N.A.F. - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei SC TAC SRL (fosta SC TAC SRL).

Obiectul contestatiei, inregistrata initial la A.N.A.F. sub nr./24.09.2007 si reinregistrata ulterior sub nr./01.09.2009 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dec2/07.082007, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. a judetului A - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii A in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif2/06.082007 pentru suma totala de **TSC lei**, din care:

- D1 lei impozit pe profit;
- M1 lei dobanzi de intarziere aferente;
- P1 lei penalitati de intarziere aferente.

SC TAC SRL a depus si inregistrat la D.G.F.P. a judetului A doua contestatii nr./10.09.2007 si nr./12.09.2007, formulate impotriva deciziei de impunere nr. dec2/07.08.2007. Decizia nr. XXX/19.10.2007 prin care Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a luat act de renuntarea societatii la contestatia formulata a fost anulata prin decizia civila nr. JJ/09.01.2009 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie in dosarul nr./..../2008.

Urmare acestei anulari, prin decizia nr. ZZZ/05.11.2009 Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a dispus desfiintarea deciziei de impunere nr. dec2/07.082007, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii bugetare. Impotriva noii decizii de solutionare a contestatiei SC TAC SRL a formulat actiune in contencios administrativ ce a facut obiectul dosarului nr. .../.../..../2010. Prin sentinta civila nr. CC/15.02.2011 a Curtii de Apel Bucuresti, ramasa irevocabila prin decizia civila nr. RR/19.10.2012 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie a fost anulata decizia nr. ZZZ/05.11.2009 si s-a dispus solutionarea pe fond a contestatiei societatii.

Cu adresa nr./07.08.2013, inregistrata sub nr.2013 A.N.A.F. - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a transmis dosarul contestatiei Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Bucuresti.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate si cu prevederile pct. 14.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 si avand in vedere hotararile judecatoresti antementionate, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC TAC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin decizia nr. MMM/22.08.2006 emisa de A.N.A.F. - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere nr.dec1/13.05.2005 emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii A, prin care s-a stabilit in sarcina SC TAC SRL (fosta SC TAC SRL) obligatii fiscale in suma de TID lei, din care D2 lei debit impozit pe profit, M2 lei majorari/dobanzi de intarziere si P2 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, urmand ca reprezentantii inspectiei fiscale sa emita o alta decizie de impunere, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite si taxe.

In urma celor dispuse prin decizia nr. 149/22.08.2006, organele de inspectie fiscala au emis o noua decizie de impunere nr. dec2/07.082007, in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. rif2/06.082007 prin care au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale in suma de TSC lei, din care D1 lei debit impozit pe profit, M1 lei majorari/dobanzi de intarziere si P1 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

II. Prin contestatia formulata SC TAC SRL sustine ca stabilirea impozitului pe profit de catre organele de inspectie fiscala este rezultatul incalcarii prevederilor O.G. nr. 47/1997 privind impunerea unor venituri realizate in România de persoane fizice si juridice nerezidente, O.G. nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente si ale art. 7 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri dintre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au inlaturat "in mod arbitrar, nelegal" aplicabilitatea Conventiei, cu toate ca documentatia inaintata de societate face dovada faptului ca deductibilitatii cheltuielilor cu inchirierea utilajelor de constructii, respectiv:

- societatea italiana ET SAS nu are si nu a avut sediu stabil sau punct de lucru in Romania,
- veniturile inregistrate de societatea italiana au fost inregistrate in mod corect in contabilitate,

- societatea italiana a platit in Italia impozitul legal aferent acestor venituri la o rata de impozitare de 46%,

- societatea italiana are certificat de rezidenta fiscala si face dovada platii in Italia a impozitului aferent veniturilor realizate in Romania.

Astfel, societatea TAC SRL precizeaza faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor cu inchirierea utilajelor cu stabilirea unei duble impuneri a aceleiasi surse de venit, "o data in Italia si alta data prin refuzul de a scadea aceste cheltuieli din profitul societatii noastre, desi ele au fost efectiv si legal facute."

Societatea SC TAC SRL contesta si faptul ca organele de inspectie fiscala au utilizat la estimarea valorii de piata a tranzactiilor privind inchirierea echipamentelor industriale, metoda "cost plus" in locul metodei "compararii preturilor", desi a depus o serie de documente care prezinta tarifele practicate pentru inchirierea de utilaje din Italia de genul, natura si performantele utilajelor pe care societatea contestatoare le-a inchiriat, dar care nu au fost luate in considerare la stabilirea valorii tranzactiilor.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au dreptul „sa plafoneze ori sa dispuna asupra marjei de profit a unei societati comerciale, indiferent daca acesta este o societate romana sau o societate straina”, metoda folosita de organele de inspectie fiscala fiind ilegala deoarece descurajeaza activitatea antreprenoriala si influenteaza in mod negativ investitiile in Romania.

In sfarsit, SC TAC SRL invedereaza si faptul ca prin noua decizie de impunere nr. dec2/07.082007 organele de inspectie fiscala au stabilit debite mai mari decat cele stabilite initial prin decizia de impunere desfiintata, ceea ce reprezinta o incalcare a principiului *non reformatio in pejus*, care interzice agravarea situatiei debitorului in propria sa cale de atac.

3.1. Referitor la impozitul pe profit

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa ajusteze valoarea serviciilor de inchiriere contractate de societate de la o firma din Italia cu care se afla in relatii de afiliere.

In fapt, in urma deciziei nr. 149/22.08.2006 emisa de A.N.A.F. - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii A au procedat la verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.07.2002-31.12.2004 aferent operatiunilor de inchiriere utilaje realizate de la firma Eurojob din Italia si au constatat urmatoarele:

SC TAC SRL (fosta SC TAC SRL) a incheiat cu firma ET SAS din Italia contractul de inchiriere de echipamente industriale nr. 38/30.06.2002, in

baza caruia a inchiriat de la firma italiana in calitate de locator o serie de utilaje/echipamente industriale, si anume:

- excavator frontal Fiat-Hitachi 330 la tariful de 1.075,15 euro/zi;
- cilindru compactor Virzgen Hamm la tariful de 975,20 euro/zi;
- buldozer Fiat-Hitachi 150 la tariful de 1.021,18 euro/zi;
- statie betoane la tariful de 1.625,25 euro/zi.

Valoarea totala a facturilor de prestari servicii emise de firma italiana pe perioada verificata este de Veuro.

Deoarece domnul T este administrator si asociat cu 50% din partile sociale in cadrul societatii SC TAC SRL si asociat cu 50% in cadrul firmei ET SAS cele doua societati sunt considerate asociate si, in consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la reconsiderarea cheltuielilor SC TAC SRL cu inchirierea utilajelor de la firma italiana tinand cont de valoarea de piata a tranzactiilor.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca A.N.A.F. - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat societatii, cu prilejul solutionarii contestatiei impotriva deciziei de impunere initiale, prezentarea de inregistrari din care sa rezulte daca tarifele de inchiriere practicate de firma italiana se incadreaza in tarifele de inchiriere pentru utilaje similare practicate de alte firme de pe piata, societatea nedand curs acestei solicitari.

Cu adresa nr./09.07.2007 SC TAC SRL a prezentat organelor de inspectie fiscala oferte de pret de la firme independente din Italia pentru inchirierea de utilaje similare, din care rezulta urmatoarele tarife:

- de la firma GC oferta de pret pentru inchirierea de excavator pe senile: 260 euro/zi;
- de la firma FG oferte de pret pentru inchirierea de cilindru compactor, excavator pe senile, incarcator frontal cu tarife de la 275 euro/zi pana la 565 euro/zi;
- de la firma MW oferte de pret pentru inchirierea de cilindru compactor, excavator pe senile, incarcator frontal cu tarife de la 260 euro/zi pana la 565 euro/zi.

Deoarece "tarifele cuprinse in ofertele de pret [...] nu reprezinta preturi ale unor tranzactii convenite intre entitati independente, deci preturi care rezulta din tranzactii care au avut loc (executate)" organele de inspectie fiscala nu au putut lua in considerare aceste tarife. In aceste conditii si in baza prevederilor art.27 alin. (4) lit.a) din Legea nr.414/2002, art.11 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 si pct.27.6 lit.c) din HG nr.859/2002, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu se poate aplica metoda compararii preturilor, metoda care se aplica in cazul in care sunt puse la dispozitie informatii de catre societate. In consecinta, singura metoda care poate fi folosita la estimarea valorii de piata a tranzactiilor este metoda cost-plus prevazuta la art.27 alin.(4) lit.b) din Legea nr.414/2002, art.11 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit in vederea aplicarii metodei cost-plus, costurile principale ale societatii din Italia cu inchirierea utilajelor societatii SC TAC SRL plecand de la costurile de achizitie ale utilajelor, respectiv de la cheltuielile cu leasingul in cazul utilajelor achizitionate prin leasing la care s-au adaugat costurile cu primele de asigurare pentru utilaje, respectiv costuri in valoare de C euro pentru perioada 2002-2004.

In baza datelor transmise de Directia Regionala de Statistica A referitoare la stabilirea ratei profitului realizat de societati care au ca obiect de activitate "inchirierea de masini si echipamente pentru constructii, fara personal de deservire aferent" – CAEN 7132 s-a retinut pentru anul 2002 o rata a profitului de 39 %, in anul 2003 o rata a profitului de 44% si in anul 2004 o rata a profitului de 28% pentru societatile din domeniu.

Pornind de la aceste date organele de inspectie fiscala au stabilit pretul de piata al inchirierii utilajelor de la firma din Italia pentru SC TAC SRL tinand cont de costurile principale si de rata profitului stabilita, rezultand un pret de piata al tranzactiilor de PT lei mai mic cu PM lei fata de valoarea totala a facturilor primite, ceea ce a condus la calcularea unui impozit pe profit suplimentar in suma de D1 lei.

In drept, potrivit art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2003:

"Art. 27. – (1) **În vederea determinării obligațiilor fiscale**, potrivit prevederilor prezentei legi, **organele fiscale au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată** pentru:

a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor; [...]

d) distribuirea, împărțirea, alocarea veniturilor, **deducerile**, creditele sau reducerile între 2 sau mai mulți contribuabili ori acele operațiuni controlate, **direct sau indirect, de persoane care au interese comune**, în scopul prevenirii evaziunii fiscale **și pentru reflectarea reală a operațiunilor**.

(2) În cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

(3) În mod particular, sunt persoane asociate: [...]

b) o entitate și orice altă persoană care deține inclusiv proprietăți ale asociaților acelei persoane, în mod direct sau indirect, 20% sau mai mult din valoarea ori din numărul acțiunilor sau al drepturilor de vot din acea entitate sau controlează în mod efectiv acea entitate; [...]

(4) La estimarea valorii de piață a tranzacțiilor vor fi utilizate următoarele metode:

a) **metoda comparării prețurilor**, în care prețul de vânzare al contribuabilului se compară cu prețurile practicate de alte entități independente de acesta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile;

b) **metoda cost-plus**, în care prețul obișnuit al pieței trebuie determinat ca valoare a costurilor principale mărite cu o rată de profit similară domeniului de activitate al contribuabilului;

c) **metoda prețului de revânzare**, în care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare a produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de comercializare și o rată de profit.

(5) **Dintre metodele prevăzute la alin. (4) se va utiliza cea mai adecvată metodă, de la caz la caz**".

Incepand cu data de 1 ianuarie 2004 devin aplicabile prevederile art. 11 coroborate cu cele ale art. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 7. – (1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

[...]

21. **persoane afiliate** - o persoană este afiliată cu altă persoană, dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică, dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică; în înțelesul acestei definiții, o asociere fără personalitate juridică se consideră persoană juridică".

"Art. 11. – (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 cheltuielile 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".

Cu privire la determinarea valorii de piata, la pct. 27.2, pct. 27.4 si pct. 27.6 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin H.G. nr. 859/2002 se precizeaza urmatoarele:

“27.2. În termeni generali **valoarea de piață este determinată prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între întreprinderi independente.** O tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată dacă:

a) nici una dintre diferențele dintre tranzacțiile care sunt comparate sau dintre întreprinderi care desfășoară aceste tranzacții nu poate afecta semnificativ condițiile care sunt comparate (de exemplu prețul sau marja de profit); sau dacă

b) pot fi făcute ajustări suficient de precise pentru eliminarea efectelor oricărei diferențe menționate la lit. a)”.

“27.4. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane aparținând aceluiași grup, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de entități care nu aparțin aceluiași grup. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o rată de profit care este normală pentru domeniul de activitate al contribuabilului. Rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus poate fi considerat prețul de piață al tranzacției controlate.

Acolo unde mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de entități aparținând aceluiași grup, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei entități aparținând aceluiași grup.

Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi rezonabil stabilit prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o întreprindere independentă”.

“27.6. **În aplicarea metodelor** prevăzute la alin. (4) al art. 27 din lege **nu există o succesiune unică de metode standard pentru examinarea valorii de piață, care să se aplice tuturor cazurilor.** Examinarea se bazează pe prețurile stabilite de contribuabil. La verificarea oportunității aplicării unei metode punctul de plecare este luarea în considerare:

a) a metodei care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) **a alegerii metodei pentru care sunt disponibile datele cele mai demne de încredere asupra prețurilor, rezultate din funcționarea efectivă a entităților aparținând aceluiași grup, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;**

c) a gradului de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) a circumstanțelor cazului individual.

Condițiile pieței impun adesea folosirea unei combinații de mai multe metode pentru stabilirea valorii de piață. Metodele standard sunt ajustate în funcție de circumstanțele cazului particular, combinate sau completate cu alte proceduri, pentru a se ține seama de condițiile specifice pieței. La stabilirea valorii de piață pot fi utilizate mai multe metode standard. [...]

În cazul furnizorilor de servicii, datorită diversității acestora este necesar să se ia în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). **Dacă nu există tarife comparabile, urmează să fie folosită metoda <<cost-plus>>**”.

În speta, este indiscutabil faptul ca cele doua societati – SC TAC SRL din Romania si firmei ET SAS din Italia – sunt persoane juridice afiliate prin intermediul administratorului si asociatului T si, in consecinta, organele de inspectie fiscala sunt pe deplin indreptatite sa ajusteze valoarea tranzactiilor dintre ele, astfel incat acestea sa se reflecte in cheltuielile societatii romanesti la valoarea lor fiscala. Din acest punct de vedere afirmatia societatii contestatoare in sensul ca autoritatea fiscala “nu poate legal plafona ori dispune asupra marjei de profit a unei societati comerciale” este **fara niciun temei si vadit neintemeiata, legislatia fiscala antecitata stipuland expres dreptul autoritatilor fiscale de a ajusta, in scopuri exclusiv fiscale, valoarea tranzactiilor intre persoane afiliate**. Acest drept al autoritatilor fiscale, pe langa faptul ca este prevazut de lege, are la baza realitatea economica determinata de nestabilirea preturilor/valorii tranzactiilor pe baza liberei concurente, in situatia in care intre partile implicate in tranzactii exista relatii de afiliere.

Referitor la sustinerea contestatarei a faptului ca stabilirea diferentelor contestate este rezultatul incalcarii unor dispozitii legale se retin urmatoarele:

In primul rand, O.G. nr. 47/1997 privind impunerea unor venituri, realizate din România, de persoane fizice si juridice nerezidente nu are nicio legatura cu speta analizata, acest act normativ fiind abrogat incepand cu data de 1 septembrie 1998, deci cu mult inainte de perioada verificata (iulie 2002 – decembrie 2004).

In al doilea rand, conform art. 12 din O.G. nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, respectiv art. 1 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal dispozitiile conventiilor de evitare a dublei impuneri si a altor tratate la care Romania este parte se aplica cu prioritate, fata de prevederile legislatiei interne.

In acest sens, Conventia pentru evitarea dublei impuneri in materie de impozite pe venit si pe avere si pentru prevenirea evaziunii fiscale dintre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977 stipuleaza urmatoarele:

“Art. 7. Beneficiile intreprinderilor

1. **Beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acest stat în afara de cazul în care întreprinderea își exercită activitatea în celălalt stat contractant printr-un sediu stabil situat aici. Dacă întreprinderea își desfășoară astfel activitatea, beneficiile întreprinderii sunt impozabile în celălalt stat, dar numai în măsura în care aceste beneficii sunt atribuibile sediului stabil.**

2. Sub rezerva dispozițiilor paragrafului 3, când o întreprindere a unui stat contractant desfășoară activitatea sa în celălalt stat contractant printr-un sediu stabil situat aici, în fiecare stat contractant sunt atribuite acestui sediu stabil beneficiile care se consideră ca le-ar fi obținut dacă ar fi fost o întreprindere distinctă și separată desfășurând activități identice sau analoge în condiții identice sau analoge și în deplină independență față de întreprinderea al cărei sediu stabil este.

3. La determinarea beneficiilor unui sediu stabil, cheltuielile efectuate pentru acest sediu stabil, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrație, sunt admise la scădere, indiferent de faptul că s-au produs în statul în care se află sediul stabil sau în alta parte.

4. Când un stat contractant folosește practica de determinare a beneficiilor de atribuit unui sediu stabil, prin repartizarea beneficiilor totale ale întreprinderii între diversele ei părți, dispozițiile paragrafului 2 al acestui articol nu împiedică acest stat contractant să determine beneficiile impozabile în conformitate cu repartitia uzuală; totuși, metoda de repartitie adoptată trebuie să fie astfel încât rezultatul să corespundă cu principiile cuprinse în prezentul articol.

5. Nici un beneficiu nu poate fi atribuit unui sediu stabil numai pentru faptul că acesta a cumpărat marfuri pentru întreprindere.

6. În sensul paragrafelor precedente, beneficiile atribuibile unui sediu stabil trebuie determinate în fiecare an prin aceeași metodă, în afara de cazul când există motive suficiente și valabile de a proceda altfel.

7. Când beneficiile cuprind elemente de venit tratate separat în alte articole ale prezentei convenții, dispozițiile acelor articole nu sunt afectate de prevederile prezentului articol”.

“Art. 9. - Întreprinderi asociate

Atunci când:

a) o întreprindere a unui stat contractant participă direct sau indirect la conducerea, la controlul sau la capitalul unei întreprinderi a celuilalt stat contractant; sau

b) aceleasi persoane participa, direct sau indirect la conducerea, la controlul sau la capitalul unei întreprinderi a unui stat contractant și a unei întreprinderi a celuilalt stat contractant

și în unul și în celălalt caz, cele două întreprinderi, în relațiile lor comerciale sau financiare, sunt legate de condiții acceptate sau impuse, altele decât cele ce ar fi fost convenite între întreprinderi independente, beneficiile care în lipsa unor astfel de condiții ar fi fost realizate de una dintre aceste întreprinderi, dar care din cauza acestor condiții nu au fost realizate, pot fi incluse în beneficiile acestei întreprinderi și impuse în consecință”.

Astfel, **chiar Conventia de evitare a dublei impuneri**, altminteri invocata de societate in sustinerea cauzei, **stipuleaza in mod expres, in cazul persoanelor (intreprinderilor) asociate** – cum este si in speta analizata – **dreptul statelor contractante de a ajusta profiturile (beneficiile) rezultate din tranzactiile dintre ele si de a le impune ca atare**. Ca atare, toate motivele invocate de SC TAC SRL vizand plata impozitului in Italia de catre societatea ET SAS, lipsa unui sediu stabil sau punct de lucru in Romania, inregistrarea veniturilor in contabilitatea firmei italiene si care se circumscriu prevederilor art. 7 din Conventie nu au nicio relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, **cata vreme art. 9 din aceeași Conventie de evitare a dublei impuneri da dreptul statelor contractante de a interveni asupra marjei profitului (beneficiilor) in cazul tranzactiilor dintre persoane (intreprinderi) asociate**. Ca atare, insasi Conventia accepta posibilitatea unei duble impuneri in materie fiscala a profiturilor, si anume, in cazul tranzactiilor intre persoane afiliate, aceasta fiind o consecinta a modului in care statele contractante au inteles sa-si repartizeze competentele in materie de impozitare transfrontaliera. In concluzie, in speta nu poate fi vorba de o inlaturare a aplicabilitatii Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Italia, asa cum sustine societatea contestatara prin ignorarea prevederilor art. 9 din Conventia invocata.

In ceea ce priveste metoda de ajustare a valorii tranzactiilor intre persoane afiliate, se retine ca dispozitiile legale aplicabile nu stabilesc o ordine anume in utilizarea metodelor pentru determinarea valorii de piata, care sa se aplice tuturor cazurilor. Punctul de plecare in stabilirea este dat de datele disponibile si de incredere asupra preturilor implicate in tranzactiile efectuate intre persoane neafiliate si supuse liberei concurente; in cazul prestarilor de servicii, in lipsa tarifelor comparabile, se foloseste metoda <<cost-plus>>.

In speta, la determinarea valorii serviciilor de inchiriere utilaje achizitionate de SC TAC SRL de la afiliata sa din Italia ET SAS organele de inspectie fiscala au utilizat metoda cost-plus, aplicand la costurile aferente serviciilor marje de profit inregistrate de unitatile cu profil de activitate “inchirierea de masini si echipamente pentru constructii, fara personal de deservire aferent” (cod CAEN 7132), marja comunicata de Directia Regionala de Statistica A. Astfel, pentru anul 2002 a fost utilizata o marja de profit de 39% (inregistrata de 53 unitati), pentru anul 2003 a fost utilizata o marja de profit de 44% (inregistrata de 70 unitati), iar pentru anul 2004 a fost utilizata o marja de profit de 28% (inregistrata de 103 unitati), rezultand o valoare de piata al tranzactiilor acceptata fiscal de PT lei, mai mica cu PM lei fata de valoarea totala a facturilor primite de H lei (media perioadei fiind de 41,36% din valoarea facturata si acceptata fiscal).

Din examinarea motivelor invocate de SC TAC SRL pentru folosirea metodei “compararii preturilor” se retin urmatoarele:

- metodele de ajustare a valorii tranzactiilor nu sunt standard, obligatorii absolut pentru organele fiscale, ci ele pot fi ajustate in functie de conditiile pietei si de circumstantele fiecarui caz individual;

- societatea contestatara **nu a prezentat nicio dovada** din care sa reiasa ca utilajele si echipamentele inchiriate erau de inalta tehnicitate si performanta, **inexistente la momentul respectiv pe piata din Romania** si care sa justifice imposibilitatea luarii in considerare a datelor disponibile de pe piata interna si necesitatea utilizarii tarifelor practicate pe piata italiana;

- dupa cum au precizat si organele de inspectie fiscala, tarifele prezentate de la cele trei firme italiene **reprezinta doar oferte de pret** ale acestora catre prestatoarea ET SAS si **nicidecum tarife in cadrul unor tranzactii efective intervenite intre entitati independente**, acesta fiind motivul principal pentru care organele de inspectie fiscala nu au utilizat metoda "compararii preturilor";

- analizand ofertele de tarife de la cele trei firme italiene prezentate de societatea contestatara reiese ca:

a) pentru excavatorul frontal Fiat-Hitachi 330 tariful facturat a fost de 1.075,15 euro/zi, in timp ce ofertele prezentate au variat de la 260 euro/zi (firma GC) la 355 euro/zi (firma FG – clasa 30-34 tone) si la 385 euro/zi (firma MW – clasa 30-34 tone), de unde rezulta ca cel mai mare tarif ofertat reprezinta 35,81% fata de tariful propriu facturat (mai putin fata de procentul mediu de 41,36% luat in considerare de organele de inspectie fiscala);

b) pentru cilindrul compactor Virzgen Hamm tariful facturat a fost de 975,20 euro/zi , in timp ce ofertele prezentate au variat de la 260 euro/zi (firma MW – clasa 12-14 tone) la 315 euro/zi (firma FG – clasa 18-20 tone), de unde rezulta ca cel mai mare tarif ofertat reprezinta 32,30% fata de tariful propriu facturat (mai putin fata de procentul mediu de 41,36% luat in considerare de organele de inspectie fiscala);

c) pentru buldozerul Fiat-Hitachi 150 tariful facturat a fost de 1.021,18 euro/zi , in timp ce ofertele prezentate au variat de la 310 euro/zi (firma MW) la 320 euro/zi (firma FG), de unde rezulta ca cel mai mare tarif ofertat reprezinta 31,34% fata de tariful propriu facturat (mai putin fata de procentul mediu de 41,36% luat in considerare de organele de inspectie fiscala);

d) pentru statia de betoane nu a fost prezentata nicio oferta de pret din partea firmelor italiene.

Astfel, se constata ca **prin metoda "cost-plus" utilizata de organele de inspectie fiscala a rezultat o valoare a tranzactiilor recunoscuta fiscal mai mare decat valoarea ce ar fi reiesit prin aplicarea metodei "compararii preturilor"**, in conditiile in care tarifele de inchiriere a utilajelor (chiar cele maxime) din ofertele de pret prezentate de insasi societatea contestatara au reprezentat mai putin fata de tariful mediu de 41,36% reiesit in final din aplicarea metodei utilizate de organele fiscale. Rezulta ca, *in ipoteza in care organele de inspectie fiscala ar fi luat in calcul tarifele din ofertele de pret ale firmelor italiene, ar fi reiesit o valoare a tranzactiilor mai mica decat cea determinata de organele de inspectie fiscala, de unde reiese ca prin folosirea metodei "cost-plus" SC TAC SRL nu a fost dezavantajata de organele de inspectie fiscala.* In plus, **ofertele de pret prezentate nu au vizat toate utilajele si echipamentele ce au facut obiectul inchirierii, respectiv pentru statia de betoane nu a fost prezentata nicio oferta, motiv pentru care organele de**

inspectie fiscala aveau dreptul sa aleaga acea metoda pentru care au avut disponibile datele cele mai demne de incredere, ceea ce justifica optiunea acestora de a apela la datele disponibile de pe piata interna unde activa societatea contestatara.

In concluzie, in raport de motivele anterior analizate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa procedeze la diminuarea cheltuielilor deductibile ale societatii contestatare prin ajustarea valorii tranzactiilor reprezentand inchirierea de utilaje si echipamente, in conditiile in care locatorul este o persoana afiliata a locatarii, iar art. 9 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Italia da dreptul autoritatilor fiscale de a proceda la ajustarea valorii tranzactiilor si impunerea in consecinta a profiturilor (beneficiilor) rezultate. Metoda de ajustare "cost-plus" utilizata de organele de inspectie fiscala este prevazuta de lege si se bazeaza pe informatiile disponibile si dintre cele mai demne de incredere, fara sa dezavantajeze societatea contestatara in raport de metoda "compararii preturilor" solicitata de aceasta.

Referitor la principiul *non reformatio in pejus* invederat de SC TAC SRL in sustinerea contestatiei, se retin ca fiind incidente prevederile art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora:

"Art. 213. – (3) **Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac**", care se coroboreaza cu cele ale pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 care stabilesc ca:

"11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, *nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat*, acesta putând fi contestat potrivit legii".

Astfel, impozitul pe profit in suma de **D1 lei** a fost stabilit prin decizia de impunere nr. dec2/07.082007 ce face obiectul contestatiei analizate, decizie emisa urmare solutionarii contestatiei SC TAC SRL impotriva primei decizii de impunere nr. dec1/13.05.2005 prin care s-a stabilit un impozit pe profit initial in suma de **D2 lei**. Rezulta ca prin noul act administrativ fiscal – decizia de impunere nr. dec2/07.082007 organele de inspectie fiscala au stabilit un debit **mai mare cu D3 lei** in contul impozitului pe profit fata de debitul initial.

Prin urmare, avand in vedere dispozitiile legale antecitate, se retine ca intemeiata sustinerea contestatarei privind agravarea situatiei sale in propria cale de atac contrar principiului *non reformatio in pejus*, motiv pentru care urmeaza a se admite contestatia societatii pentru suma de D3 lei reprezentand impozit pe profit stabilit in plus fata de cel stabilit in actul initial desfiintat.

Fata de cele anterior mentionate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru impozitul pe profit in suma de D2 lei si a se admite contestatia pentru impozitul pe profit in suma de D3 lei.

3.2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dec2/07.082007 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii dobanzi de intarziere in suma de M1 lei si penalitati de intarziere in suma de P1 lei, calculate pentru perioada 26.10.2002-15.04.2005 pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de D1 lei.

In drept, potrivit art. 12, art. 13 si art. 14 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata:

“Art. 12. - **Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere.** Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil”.

“Art. 13. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) **Pentru diferențele de obligații bugetare, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv”.**

“Art. 14. – (1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, **se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere**, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților”.

Incepand cu data de 1 ianuarie 2004 au intrat in vigoare prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care la art. 108, art. 109 si art. 114 [forma in vigoare la data respectiva] stabilesc urmatoarele:

“Art. 108. – (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.**

“Art. 109. – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv; [...]”.

“Art. 114. – (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Din analiza comparativa a debitelor si accesoriilor stabilite prin decizia de impunere initiala nr. dec1/13.05.2005 desfiintata si a celor stabilite prin decizia de impunere nr. dec2/07.082007 contestata reiese ca pentru debitul initial de D2 lei (mai mic) au fost stabilite accesorii mai mari (M2 lei dobanzi de intarziere plus P2 lei penalitati de intarziere) datorita repartizarii diferite a diferentelor suplimentare de impozit pe termene de plata in cadrul perioadei verificate.

In consecinta, avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 din prezenta deciziei si in virtutea principiilor de drept *accessorium sequitur principale* si *non reformatio in pejus* se vor retine ca fiind datorate accesorii stabilite prin decizia de impunere nr. dec2/07.082007 reprezentand M1 lei dobanzi de intarziere si P1 lei penalitati de intarziere (mai mici), contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru aceste sume.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 27 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 7 alin. (1) pct. 21 si art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 27.2, pct. 27.4 si pct. 27.6 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin H.G. nr. 859/2002, art. 9 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri in materie de impozite pe venit si pe avere si pentru prevenirea evaziunii fiscale dintre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977, art. 12, art. 13 alin. (2) si art. 14 alin. (1) din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, republicata, art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (2) lit. a) si art. 114 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala [forma in vigoare la data respectiva], art. 213 alin. (3) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

1. Admite contestatia SC TAC SRL si anuleaza in parte decizia de impunere de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dec2/07.082007, emisa de de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. a judetului A - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii A pentru impozitul pe profit in suma de D3 lei.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia SC TAC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. dec2/07.082007, emisa de de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. a judetului A - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii A pentru impozitul pe profit in suma de D2 lei, dobanzi de intarziere in suma de M1 lei si penalitati de intarziere in suma de P1 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.