

## IL/21/2011

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice x a fost sesizat, de Activitatea de inspectie fiscala x – serviciul inspectie fiscala nr.x prin adresa nr.x inregistrata la D.G.F.P. x sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de x , cu domiciliul in x, CUI RO x.

**Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. x si a Raportului de inspectie fiscala nr. x , pentru suma totala de x lei reprezentand:**

- impozit pe profit x
- majorari impozit pe profit x
- taxa pe valoarea adaugata x
- majorari de intarziere T.V.A. x

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de impunere , respectiv x, potrivit semnaturii de primire de pe recomandata nr.x aflata in copie la dosarul cauzei, si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. x, respectiv x, asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice x prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

**I.x inaintea contestatia nr. x impotriva Raportului de inspectie fiscala nr x, si a deciziei de impunere nr x pentru suma totala ce se compune din**

- x lei impozit pe profit:
- x lei majorari impozit pe profit:
- x lei TVA:
- x majorari TVA

In contestatia formulata x ararata ca impozitul pe profit in suma de x lei a fost calculat in urma vanzarii unei constructii (spatiu comercial) catre persoane fizice afiliate, respectiv x si x iar la solicitarea organului de inspectie fiscala a intocmit “Dosarul preturilor de transfer” in care a mentionat un pret de vanzare - x lei – pret stabilit in baza raportului de evaluare intocmit in anul x la care s-a aplicat o corectie de 10%. In “Dosarul preturilor de transfer” se face mentiunea ca tranzactia dintre persoana afiliata x, x si x este unica, contractul de vanzare-cumparare reprezentand pentru societate venituri din vanzari de active.

Organul de inspectie fiscala a concluzionat ca societatea nu a folosit

niciuna dintre metodele evidentiare art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru stabilirea pretului de vanzare a constructiei catre persoana afiliata, motivat de faptul ca aceasta tranzactie este unica in felul sau.

Petenta mentioneaza ca, organul de inspectie a procedat la recalcularea pretului de vanzare a constructiei, luand in considerare valorile orientative a proprietatilor imobiliare din municipiul x valabile pentru anul x, utilizate de Birourile Notariale si de AFP x potrivit Ghidului valorilor orientative care stabileste o valoare orientativa de 580 E/mp modul de calcul fiind urmatorul :

-x mp (suprafata constructiei vandute)xx E/mp (valoare utilizata pentru centre comerciale, birouri in zona I - x cu structuri pe zidarie portanta si inlocuitori minus o reducere de 15%) x x lei/euro= x lei (pret de vanzare stabilit in urma inspectiei fiscale).

Din suma de x lei-x lei (pret vanzare factura fiscala) = x lei (diferenta de pret).

- x lei x 16% = x lei (impozit profit stabilit ca diferenta de organul de inspectie fiscala).

De asemenea, societatea mai arata ca la acest impozit pe profit organul de inspectie fiscala a calculat si x lei majorari impozit profit, x lei TVA si x majorari TVA.

Contestatorul considera ca Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere nu sunt temeinice si legale pentru urmatoarele aspecte.

In primul rand, organul de inspectie fiscala a retinut ca x a incalcat dispozitiile art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003, in sensul ca la stabilirea pretului de vanzare a spatiului comercial nu a folosit niciuna dintre metode prevazute de articolul mai sus precizat. Insa, din economia acestor dispozitii rezulta ca sunt aplicabile organului de control, iar nu contribuabilului: "In cadrul unei tranzactii (...) intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielilor ori careia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau al serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode: (...)"

Petenta mentioneaza ca metodele prevazute de Legea nr. 571/2003 la art. 11, alin. 2 sunt puse de legiuitor la indemana organului fiscal pentru a le aplica atunci cand considera ca tranzactiile intre persoanele afiliate nu au fost efectuate la valoare de piata si este necesara ajustarea lor. Deci contribuabilul era obligat sa aplice aceste dispozitii, ci organul de control atunci cand considera ca este cazul. Drept urmare, societatea nu a incalcat nicio prevedere legala, ci organul fiscal intrucat, desi a considerat ca este necesara ajustarea pretului bunului tranzactionat, aceasta a fost stabilita fara a fi utilizata niciuna dintre metodele pe care art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 le impune. Din aceste considerente rezulta ca valoarea bunului ce face obiectul tranzactiei nu a fost stabilita de catre organul de inspectie fiscala cu respectarea dispozitiilor incidente, astfel ca nu este legala si temeinica.

Pe de alta parte contestatarul considera ca valoarea orientativa existenta in Ghidul intocmit de Camera Notarilor Publici este doar una estimativa, nu reala,

valoarea fiecarui bun ce face obiectul unei tranzactii trebuie stabilita avand in vedere caracteristicile individuale ale sale , proprietatile imobiliare nu se pot adapta rapid la noile preferinte ale consumatorilor intucat se depreciaza si le scade valoarea.

Petenta mentioneaza aspectele cuprinse in RAPORTUL DE EVALUARE intocmit in x de catre expert evaluator x nu puteau a nu fi luate in considerare, cu atat mai mult cu cat a fost intocmit si in baza situatiei constatate pe teren. (...), iar aplicarea indicelui de corectie de 10% la valoarea stabilita prin RAPORTUL DE EVALUARE intocmit in x de catre expertul evaluator x este mai mult decat rezonabila (in conditiile in care organul de control a aplicat un indice de 15%). Ori stabilirea valorii de x lei unui bun cu o durata de viata economica normala de x de ani, din care x ani s-au consumat (varsta cronologica a spatiului comercial este de x ani: x anul tranzactionarii - x: anul punerii in functiune), si cu uzura fizica de x % este vadit abuziva, cu atat mai mult cu cat la x, valoarea contabila a bunului era de x lei (amortizare x).

Societatea considera ca valoarea de tranzactionare a spatiului comercial a fost stabilita la suprafata de x mp, desi aria utila a spatiului comercial este de  $A_u = x$  mp.

Societatea solicita sa se constate ca organul de inspectie fiscala a stabilit valoarea bunului ce a facut obiectul contractului de vanzare-cumparare nr. x netemeinic, nelegal si abuziv, si ca valoarea stabilita de catre contractanti este reala si legala, si pe cale de consecinta solicita sa se dispuna anulara RAPORTULUI DE INSPECTIE FISCALA NR. x si a DECIZIEI DE IMPUNERE NR. x privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si anulara tuturor obligatiilor de plata puse in sarcina x prin aceste acte administrativ fiscale.

In sustinerea contestatiei, depune urmatoarele documente :

- Raportul de inspectie fiscala
- Raportul de evaluare
- Factura nr x
- Contractul de vanzare cunparare
- Balanta sintetica la data de x
- Dosarul preturilor de transfer

**II. Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala nr.x**, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr x, precizeaza urmatoarele:

Sumele stabilite suplimentar au fost bine calculate referitor atat la impozitul pe profit cit si la TVA. In urma inspectiei fiscale s-a stabilit pentru anul x o diferenta de impozit pe profit in suma de x lei .Diferenta in suma de x lei provinind din :

- x lei impozit pe profit nedeclarat conform art.82(3) din OG 92/2003.
- x lei impozit pe profit stabilit in urma verificarii aferent unui profit impozabil in suma de x lei, care provine din vanzarea unei constructii (spatiu comercial) catre o persoana fizica afiliata (x si x). La solicitarea organului de control societatea a intocmit Dosarul preturilor de transfer in care mentioneaza ca pretul de vanzare (x lei) a fost stabilit in baza raportului de evaluare intocmit in anul x la care s-a aplicat

o corectie de 10%. Se face mentiunea ca tranzactia dintre persoana afiliata x , x si x este unica, contractul de vanzare cumparare reprezinta pentru societate venituri din vanzari de active. Conform art.11.alin2 din Legea 571" in cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor si serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane dupa cum este necesar" Organul de control a procedat la recalcularea pretului de vanzare a constructiei luand in considerare valorile orientative a proprietatilor imobiliare din municipiul x valabile pentru anul x, utilizate de Birourile Notariale si de AFP x

Organul de inspectie fiscala a procedat conform art.11, alin.2, lit.d din Codul Fiscal metoda de calcul folosita de organul de control este urmatoarea: 231,7 mp (suprafata constructiei vandute) xx euro (valoare utilizata pentru centre comerciale birouri in zona x (cu structura de zidarie portanta si inlocuitori) - cu o reducere de 15%) x x lei/euro = x lei(pret de vanzare stabilit in urma inspectiei fiscale)

Din suma de x lei - x lei (pret de vanzare utilizat de societate si facturat)= x lei. x lei x 16%= x(impozit pe profit stabilit in urma verificarii).

Societatea a incalcat prevederile legale ale art 11, alin 2.lit d din Codul Fiscal.

Suma x lei TVA dedusa de societate in baza unor bunuri achizitionate care nu participa la realizarea de venituri, incalcand prevederile legale ale art.145(2) lit a din Codul Fiscal.

Suma x lei TVA dedusa in baza unor documente in copie xerox incalcand prevederile art.145(8) din Codul Fiscal

**III.Luand in considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

**1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de x lei cat si la majorarile de intarziere aferente in suma de lei x lei.**

**In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de x lei aferent unui profit impozabil in suma de x lei, ce provine din vanzarea unei constructii (spatiu comercial) catre o persoana fizica afiliata (x si x), diferenta stabilita astfel :**

-x mp (suprafata constructiei vandute) x x euro (valoare utilizata pentru centre comerciale birouri in zona x (cu structura de zidarie portanta si inlocuitori) - cu o reducere de 15%) x x lei/euro = x lei(pret de vanzare stabilit in urma inspectiei fiscale)

Din suma de x lei - x lei (pret de vanzare utilizat de societate si facturat)= x lei. x lei x 16%= x(impozit pe profit stabilit in urma verificarii).

Ca urmare a recalculării prețului de transfer dupa modelul de mai sus ce a avut la baza valoarea utilizata in Ghidul Notarilor Publici pentru centre comerciale birouri in zona x valabil in anul x organul de inspectie fiscala a stabilit diferenta de

impozit pe profit datorată bugetului în suma de x lei precum și majorări de întârziere aferente.

În susținere petentul arată că nu a încălcat prevederile art.11 alin.2 din Legea nr. 571/2003 și organul fiscal întrucât, deși a considerat că este necesară ajustarea pretului bunului tranzacționat, acesta a fost stabilit fără a fi utilizată niciuna dintre metodele pe care art. 11, alin. 2 le impune.

Organul de inspecție fiscală a constatat că între societate și persoana către care s-a făcut tranzacția există relații de afiliere care se încadrează în prevederile art.7 pct.21 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

***b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;”***

**Referitor la obligațiile fiscale suplimentare calculate ca urmare a stabilirii prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoane afiliate,** cauza supusă soluționării este dacă Biroul soluționare contestații din cadrul DGFP x se poate pronunța asupra obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în condițiile în care, la analizarea prețului de transfer aferent tranzacțiilor dintre societatea contestatoare și persoana afiliată organele de inspecție fiscală nu au prezentat metoda de calcul aleasă, și nici nu au prezentat de ce nu au ales prețul de vânzare ales de societate în dosarul prețurilor de transfer, așa cum prevăd normele legale în vigoare.

Ca urmare a solicitării organului de inspecție fiscală societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer în care se menționează că prețul de vânzare (x lei) a fost stabilit în baza raportului de evaluare întocmit în anul x la care s-a aplicat o corecție de 10% și faptul că tranzacția ***dintre persoana afiliată x, x și x este unica în felul său.***

Urmare analizei dosarului prețurilor de transfer se constată că la baza stabilirii prețului de vânzare de x lei s-a avut în vedere Raportul de evaluare întocmit de un evaluator ANEVAR **fără însă să se facă precizarea ce quantum al valorii din acest raport a fost luat în considerare pentru justificarea prețului de transfer (pagina x din Raportul de evaluare) respectiv :**

1 abordarea prin cost-met.comp.unitare = valoare de piață=x

2 abordarea prin cost-met coef.de actualizare=x

3 abordarea prin venit=valoare de piață=x

4 valoarea de piață estimate =x, **și fără să se precizeze în ce quantum s-a făcut corecția de 10%.**

De asemenea se reține că valoarea înregistrată în contabilitatea firmei conform balanței de verificare din x și a fișei mijlocului fix depuse la dosarul contestației este în suma de x lei

*Asadar din dosarul preturilor de transfer rezulta numai valoarea pretului de transfer a imobilului respectiv valoarea de x fara a se justifica si cum sa ajuns la aceasta valoare.*

In drept , art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]*

*(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”*

Potrivit art. 11 alin. (1) și (2) din același act normativ se precizează :

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

*(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.”*

Conform prevederilor pct. 23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:**

- a) metoda comparării prețurilor;**
- b) metoda cost-plus;**
- c) metoda prețului de revânzare;**
- d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, metode descrise la pct. 24, 25, 26, 27, 28, 29, și 30 din același act normativ.**

De asemenea potrivit pct.32, 33 și 34 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:**

- a) metoda 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) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;**
- c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;**
- d) circumstanțele cazului individual;**
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;**
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;**
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.**

**33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:**

- a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;**
- b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;**
- c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;**
- d) clauzele cuprinse în contractele de transfer, privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;**
- e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;**
- f) condițiile speciale de concurență.**

**34. În aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o societate transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către persoane afiliate .

Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "**transfer al prețurilor**", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "**speciale**" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Asadar așa cum prevede art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele precum și "orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică" respectiv metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului."**(pct.28 din HG 44/2004).

De asemenea potrivit art.7 pct.26 din Codul fiscal termenul "**pret de piata**" are urmatoarea semnificatie "**suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;**"

In ceea ce priveste dosarul prețurilor de transfer in conformitate cu prevederile art. 1 art.2 alin.(1) și art.3 alin.(1) și (2) din Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer se stipuleaza :

**Art. 1**

**(1) " Se aprobă conținutul dosarului prețurilor de transfer prevăzut în anexa nr. 1.**

**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.

(3) Estimarea prevăzută la alin. (2) va fi efectuată prin procedura prezentată în anexa nr. 3.

Metodologia de estimare prevazuta la alin (2) din anexa 3 este urmatoare :

“ Estimarea prețurilor de transfer prevazută la art. 2 alin. 3 se va efectua astfel:

1. identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării;

2. tranzacțiile similare, conform pct. 1, având în vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care urmează a face obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării;

3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca in cazul in care dosarul prețurilor de transfer prezentat de contribuabili organelor fiscale este incomplet , fara sa se justifice cuantumul prețurilor de transfer practicate , atunci organele fiscale vor estima cuantumul prețurilor de transfer in baza metodologiei de estimare .

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei ca organul fiscal a incalcat prevederile art.11 alin.2 din Legea nr. 571/2003 desi a considerat ca este necesara ajustarea pretului bunului tranzactionat, precizam ca in conformitate cu prevederile art.1 pct.4 din Anexa 1 la Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer x avea obligatia sa descrie **metoda de calcul a prețurilor de transfer si sa argumenteze criteriile de selectie a acesteia , iar**

*“ a) în cazul în care nu folosea metodele tradiționale de determinare a prețurilor de transfer sa justifice această opțiune;*

*b) în toate cazurile în care nu se aplică metoda de comparare a prețurilor sa justifice această opțiune; “*

Din dosarul cauzei se constata ca organele de control au procedat la recalcularea pretului de transfer aferent tranzacției dintre societatea contestatoare și persoana afiliată luand in considerare valorile orientative a proprietatilor imobiliare din municipiul x valabile pentru anul x, utilizate de Biroul Notarilor Publici , luat in considerare valoarea orientativa de x euro utilizata pentru centrele comerciale , birouri -zona x din Ghidul valorilor orientative ale proprietatilor imobiliare-x

Astfel ca , la analiza pretului de transfer aferent tranzacțiilor dintre societatea contestatoare și persoana afiliată organele de inspecție fiscală nu au avut in

vedere prevederile actelor normative in vigoare , in sensul ca nu au precizat metoda folosita in conformitate cu art.11 alin.(2) din Codul fiscal , nu au precizat de ce nu au ales pretul de vanzare ales de societate in dosarul prețurilor de transfer si nu au folosit metodologia de estimare prevazuta de Ordinul 222/2008 .

Referitor la afirmatia contestatoarei ca "valoarea de tranzactionare a spatiului comercial a fost stabilita la suprafata de x mp, desi aria utila a spatiului comercial este de  $A_u=x$  mp din dosarul cauzei reiese ca potrivit contractului de vanzare cumparare , suprafata totala a spatiului comercializat este de x mp:

-nr act cadastral x-c1-u1 suprafata construita de x mp

-nr act cadastral x suprafata construita de x mp

**Total suprafata construita x mp**

Suprafata ce include si suprafata utila.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

In concluzie, Decizia de impunere nr.x urmeaza sa se desfiinteze partial pentru suma de x lei reprezentand impozit pe profit urmand ca organul de inspectie fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

La reanalizarea situatiei vor fi avute in vedere si celelalte sustineri ale contestatoarei.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de x lei se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul motiv pentru care se va desfiinta partial **Decizia de impunere nr.x si pentru acest capat de cerere urmand ca organele de inspectie fiscala sa le recalculeze in functie de rezultatul reverificarii.**

La reverificarea creantei fiscale contestate, pentru care s-a dispus desfiintarea partiala a actului atacat se vor avea in vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, **unde** se precizeaza:

**„102.5. In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat",** si prevederile **pct. 12.6** , 12.7 si 12.8 din Ordinul **519/2005** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Anexa nr. 1, unde se stipuleaza:

**12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.**

**„12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioada și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

**12.8. 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.**

**2. Cu privire la TVA în suma de x lei cât și la majorările de întârziere aferente în suma de x lei :**

**In fapt** , prin Raportul de inspecție fiscală nr.x ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.x organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară la TVA în suma de x lei ce provine din :

-x lei TVA dedusă pentru bunuri achiziționate ce nu participă la realizarea de venituri încalcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal ,

-x lei TVA dedusă în baza unor documente în copie xerox încalcând prevederile art.145(8) lit.a) din Codul fiscal .

Din Raportul de inspecție fiscală se reține că pentru tranzacția construcției efectuată în baza facturii nr. x în valoare totală de x lei societatea a colectat eronat TVA în suma de x lei ( $x \cdot 19\%$ ), întrucât în conformitate cu art.141 alin.(20 lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare , este scutită de taxa livrarea de către orice persoană a unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită precum și alt teren, organele de control obligând societatea să storneze această factură și să întocmească o altă factură fără TVA.

x în contestația formulată în mod incorect afirmă că “ la acest impozit pe profit organul de inspecție fiscală a calculat și x lei majorări impozit pe profit , x lei TVA și x lei majorări de întârziere TVA.”

Din analiza dosarului cauzei se constată că taxa pe valoare adăugată stabilită la control în suma de x lei nu are legătură cu diferența de pret (x lei ) luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit în suma de x lei , ci provine din TVA dedusă pentru bunuri achiziționate ce nu participă la realizarea de venituri în suma de x lei și TVA dedusă în baza unor documente în copie xerox în suma de x lei.

**In drept ,sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) și art. 213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:**

**In conformitate cu prevederile art 206 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală 1) “Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;**
- b) obiectul contestației;**
- c) motivele de fapt și de drept;**
- d) dovezile pe care se întemeiază;**
- e) semnatura contestatorului.”**

**coroborate cu pct. 12.1 din Ordinul nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală care stipulează :“Contestația poate fi respinsă ca:**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că prin contestația formulată împotriva **Deciziei de impunere nr.x cu privire la T.V.A în suma de x lei nu se aduc argumente** care sunt incidente acestui capăt de cerere.

**În consecința contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului, cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste T.V.A în suma de x lei, în conformitate cu prevederile pct.2.4 din OPANAF nr.519/2005 care precizează: „Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente TVA în suma de x lei se reține că acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul motiv pentru care se va respinge contestația și pentru acest capăt de cerere ca nemotivată.

**3. Cu privire la contestația formulată împotriva raportului de inspecție fiscală nr. 150/29.11.2010 :**

**În drept, pentru cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.109 alin. (1) și (2), art.205 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:**

***”Art. 109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.***

***(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.***

***”Art. 205 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”***

Totodată în conformitate cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedura fiscală "titlul de creanță este actul prin care , potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :

**a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”**

**Iar in conformitate cu art.88 din Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare “sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:**

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2).

**e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.**

De asemenea , conform art. 41 din O.G. nr.92/2003 din Codul de procedura fiscal republicata, actul administrativ fiscal “este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”.

**Având în vedere prevederile legale invocate se retine ca în materia impunerii, legiuitorul a prevazut în mod expres si limitativ, o anumita categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.**

**Asadar, impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc numai printr-o decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.**

Astfel ,se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a deciziei de impunere fiind o anexa a acesteia.

**Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se**

## **D E C I D E :**

**Art.1 Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.x urmeaza sa se desfiinteze partial pentru suma de x reprezentand :**

**-x lei impozit pe profit,**

**- x lei majorari aferente impozit pe profit**

**urmand ca organul de inspectie fiscală prin alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare pe**

**aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.**

**Art.2.Respingerea ca nemotivată a contestației x cu privire la suma de x lei reprezentând:**

**-x lei reprezentând TVA**

**-x lei majorări de întârziere aferente TVA**

**Art.3 . Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x în termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR EXECUTIV ,**

**x**