



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 218/2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X. S.R.L. din jud. .X., înregistrată la Direcția generală
de soluționare a constestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală sub nr. 906102/23.01.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./13.01.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/23.01.2012, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.**, cu sediul în .X., Calea X, nr.X, județul .X., având cod de înregistrare fiscală RO X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub J04/X/2008, prin împuternicit .X. conform Procurii nr. X/06.10.2011 aflată în copie legalizată la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. F-.X. din 28.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X. din 28.11.2011 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. F-.X./28.11.2011 a fost comunicată societății la data de 06.12.2011 conform ștampilei poștei de pe plicul aflat în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în data de

05.01.2011, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și 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 este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.**

I. S.C. .X. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr. F-.X. din 28.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X. din 28.11.2011 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., argumentând în motivarea acesteia următoarele:

S.C. .X. .X. S.R.L. a achiziționat clădiri și terenuri de la producătorul polonez de pardoseli și parchet de lemn stratificat S.C. .X. Romania S.A., achiziție realizată în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./07.10.2008 la o valoare de X euro la care s-a adăugat TVA de X euro.

Societatea a ales să închirieze clădirile până la obținerea autorizațiilor de construire și fondurilor necesare construirii, iar în baza contractului de închiriere nr. .X./18.10.2008 acestea au fost închiriate către .X. Romania S.A. la un preț lunar de X euro plus TVA.

Referitor la sumele stabilite suplimentar, prin contestație S.C. .X. .X. S.R.L. susține:

A. Venituri suplimentare de .X. lei, precum și majorări de întârziere aferente, rezultate din aplicarea ajustării prețurilor de transfer între persoane afiliate.

În susținerile sale, S.C. .X. .X. S.R.L. învederează faptul că, așa cum reiese din schema acționariatului atașată în copie la contestație, domnul .X. .X., persoana fizică cu cetățenie poloneză, deține 48% din .X. S.A. Polonia, care la rândul său deține 100% din S.C. .X. .X. S.R.L., precum și o deținere de 69% în .X. S.A. Polonia, rezultând o deținere indirectă de 33% în .X. Romania S.A.

Astfel, S.C. .X. .X. S.R.L. contestă stabilirea unei relații de afiliere între aceasta și S.C. .X. România S.A., așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală, argumentând că situația în care două persoane juridice sunt deținute de o persoană fizică terță, în mod direct sau indirect, nu creează, conform prevederilor art. 7 punctul 21 Cod fiscal, o relație de afiliere între două persoane juridice. Articolul 7 punctul 21 nu menționează crearea unei relații de afiliere între două persoane juridice în cazul în care o persoană fizică terță deține "în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua".

În consecință, societatea consideră că tranzacțiile efectuate între .X. România și .X. România ar trebui să fie considerate tranzacții efectuate

între părți independente și nu ar trebui să facă obiectul unui dosar al prețurilor de transfer și implicit prețurile practicate în tranzacțiile dintre cele două societăți nu ar trebui ajustate.

Mai mult, chiar dacă cele două societăți ar fi fost persoane afiliate, S.C. .X. .X. S.R.L. consideră că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să efectueze ajustări de prețuri de transfer pentru perioada anterioară lunii mai 2010, respectiv aprilie 2009-mai 2010.

Astfel, în ceea ce privește efectuarea de ajustări la prețurile de transfer, O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede din 2006 obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer între persoanele afiliate, la solicitarea organului fiscal competent.

În ceea ce privește efectuarea de ajustări la prețurile practicate între părți afiliate, până la data de 14 mai 2010 Codul fiscal prin prevederile art. 11, alin. 2 stabilește următoarele: *„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 și serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”*. În completarea acestor prevederi din Codul fiscal, punctul 22 din Normele metodologice privind aplicarea art. 11, alin. 2 din Codul fiscal, clarificau până la data de 3 august 2010 următoarele:

„[...]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 afiliate”. Prin urmare, până la data de 14 mai 2010 Normele metodologice privind aplicarea Codului fiscal menționau expres că pentru tranzacțiile efectuate între persoane juridice române afiliate nu se efectuează reconsiderarea evidențelor.

Totodată, S.C. .X. .X. S.R.L. învederează faptul că aceasta este și practica autorităților fiscale, argument susținut și de Decizia nr. 789/48 din 16.02.2011, emisă în favoarea unei contestații pe o speță similară, anexată în copie de societate la dosarul cauzei.

După data de 14 mai 2010, odată cu intrarea în vigoare a Legii 76/2010, au fost aduse modificări la articolul 11 alin. 2 Cod fiscal, în sensul clarificării exprese a persoanelor afiliate cărora li se aplică aceste prevederi. Astfel, conform prevederilor Legii 76/2010, articolul 11 alin. 2 din Codul fiscal se modifică după cum urmează: *”În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române 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 al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”*.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în cadrul punctului 22 privind aplicarea art.11, alin.2 din Codul fiscal, se modifică prin Hotărârea nr. 791/2010 din 2 august 2010, începând cu data de 3 august 2010, după cum urmează: *”Reconsiderarea evidențelor,*

realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată”.

Având în vedere că până la data de 14 mai 2010, H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal menționa expres că pentru tranzacțiile efectuate între persoane juridice române afiliate nu se efectuează reconsiderarea evidențelor și de asemenea pentru faptul că, după data de 14 mai 2010 legiuitorul a extins sfera de aplicare a prevederilor art. 11 din Codul fiscal, S.C. .X. .X. S.R.L. consideră că în perioada anterioară lunii mai 2010, autoritățile fiscale nu aveau dreptul să ajusteze prețurile practicate între societate și .X. Romania S.A.

B. TVA colectată în sumă de .X. lei, pentru veniturile din chirii stabilite suplimentar prin ajustarea prețurilor de transfer, precum și majorările de întârziere aferente

S.C. .X. .X. S.R.L. susține că, și în cazul în care autoritățile fiscale au procedat la ajustarea prețului stabilit pentru serviciile de închiriere efectuate către .X. în scopul impozitului pe profit, acestea nu aveau dreptul legal să impună colectarea TVA aferentă acestor venituri suplimentare deoarece legislația TVA din România, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție prevăd reguli diferite pentru determinarea bazei impozabile a TVA. Conform acestor reguli, baza impozabilă a TVA nu poate fi modificată ca urmare a unei ajustări a prețurilor de transfer (Directiva 112/2006 a Consiliului Europei privind TVA prevede posibilitatea ca statele membre să implementeze o astfel de măsură la cerere, România însă nu a solicitat acest lucru și nu apare momentan în lista statelor care au implementat această măsură. Mai mult, aria de aplicabilitate a acestei măsuri este limitată la situațiile în care fie furnizorul, fie beneficiarul au drept de decucere a TVA limitat).

În susținerea acestei abordări, S.C. .X. .X. S.R.L. aduce următoarele argumente:

- aplicabilitatea art. 126 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- punctul 2 alin. (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, condiția referitoare la „plata” menționată la art. 126 alin. (1) lit. a) *„implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:*
 - b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartidă obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un terț.***
- invocarea art. 137 alin. 1 lit. a) din Codul fiscal .

Având în vedere prevederile legislative menționate mai sus, S.C. .X. .X. S.R.L. consideră ca a prestat servicii impozabile (servicii de închiriere), iar prețul chiriei lunare (.X. euro/lună) reprezintă contrapartida obținută de la beneficiar.

Totodată, S.C. .X. .X. S.R.L. menționează că TVA în sumă de .X. lei este aferentă veniturilor suplimentare în urma recalculării prețului serviciului de închiriere de către organele de inspecție fiscală.

Mai mult, cu toate că organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare din ajustarea prețurilor de transfer, S.C. .X. .X. S.R.L. consideră că autoritățile fiscale nu aveau dreptul să procedeze la colectarea TVA aferentă acestor venituri, întrucât nu există baza legală pentru aceasta, aducând ca argument art. 138 din Codul fiscal, care prevede care sunt situațiile în care se ajustează baza de impozitare a TVA, precum și punctul 20, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal care prevede că: *"În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului."*

De asemenea, în argumentarea contestației, societatea menționează cazul C-285/10 Campasa Estaciones de Servicio SA al Curții Europene de Justiție care tratează o speță similară. În acest sens, Curtea Europeană de Justiție a decis că: *"A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să aplice unor tranzacții precum cele în cauză în acțiunea principală, efectuate între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț vădit mai mic decât prețul de piață, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, prin extinderea aplicării regulilor de determinare a bazei de impozitare privind utilizarea de bunuri și prestarea de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din directiva menționată, în cazul în care acest stat membru nu a urmat procedura prevăzută la articolul 27 din aceeași directivă în vederea obținerii autorizației de introducere a unei astfel de măsuri de derogare de la regula generală menționată."*

Astfel, luând în considerare prevederile Directivei de TVA, pentru a putea aplica opțiunea privind stabilirea bazei de impozitare la nivelul prețului pieței pentru livrări de bunuri/prestări de servicii realizate între părți afiliate, România ar fi trebuit să notifice comitetul de TVA cu privire la exercitarea acestei opțiuni și să implementeze ca atare în legislația națională această prevedere legislativă.

În concluzie, societatea învederează faptul că organele de inspecție fiscală au colectat în mod nelegal TVA în sumă de .X. lei și au impus majorări de întârziere aferente, nerespectând cadrul legislativ din România și jurisprudența Curții Europene de Justiție. De asemenea, S.C. .X. .X. S.R.L. precizează că valoarea de .X. lei reprezentând venituri suplimentare din chirii inclusă în Decizia de impunere nr. F-.X./28.11.2011 și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011 la secțiunea TVA colectată este eronată. Această valoare include și suma veniturilor din chirii obținute de societate de la .X. Romania S.A. Valoarea ajustării efectuate de inspectorii fiscali ar fi fost de .X. lei (.X. lei în 2009, .X. lei în perioada ianuarie-septembrie 2010 și .X. lei în perioada octombrie-decembrie 2010).

C. TVA deductibilă în sumă de .X. lei ajustată negativ precum și majorările de întârziere aferente, în legătură cu achiziția de terenuri considerate a fi neutilizate în scopul desfășurării de activități economice

S.C. .X. .X. S.R.L. consideră nelegală ajustarea TVA deductibilă efectuată de autoritățile fiscale, întrucât societatea și-a exercitat în totalitate dreptul de deducere aferent achiziției de terenuri și clădiri deoarece intenționa să utilizeze aceste active pentru operațiuni taxabile.

Conform celor învederate în contestație, societatea a hotărât închirierea clădirilor și terenurilor (în suprafață totală de .X. mp) pe o perioadă de timp limitată către .X. Romania S.A., în regim de taxare. În acest sens, societatea a depus la Administrația Financiară notificarea privind taxarea chiriei nr. .X./30.03.2009 (depusă la A.F.P. .X.) pentru toate clădirile și terenurile deținute (respectiv numerele cadastrale .X. și .X.).

Societatea argumentează faptul că obiectul contractului de închiriere nr. .X./18.10.2008 îl reprezintă „obținerea folosinței terenului și construcțiilor situate în .X., jud. .X., respectiv teren și construcții aferente – nr cadastrale .X. și .X.”, și prin urmare nu numai clădirile, ci și terenurile au fost închiriate.

Mai mult decât atât, în perioada 14.05.2009-08.04.2010 societatea a fost supusă unei inspecții fiscale ca urmare a cererii de rambursare solicitată prin decontul de TVA aferent primului trimestru al anului 2009, iar autoritățile fiscale au aprobat rambursarea întregii sume de TVA solicitată la rambursare, aferentă achiziției de terenuri și clădiri de la .X. Romania S.R.L.

S.C. .X. .X. S.R.L. aduce în sprijinul afirmațiilor sale ca argumente, prevederile punctului 37, alin. 1 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 141, alin. (2), lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cazul Curții Europene de justiție C-349/96 – Card Protection Plan Ltd care stabilește că „o prestare care cuprinde un singur serviciu dintr-un punct de vedere economic nu ar trebui să fie împărțită în mod artificial, pentru a nu denatura funcționarea sistemului de TVA”, iar „ un serviciu trebuie să fie considerat ca accesoriu unui serviciu principal dacă nu constituie pentru clienți un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia mai bine de serviciul principal furnizat”.

În concluzie, S.C. .X. .X. S.R.L. consideră că organele de inspecție fiscală au ajustat în mod nelegal TVA în sumă de .X. lei și au impus majorări de întârziere aferente.

Pentru motivele de fapt și de drept învederate mai sus, S.C. .X. .X. S.R.L. solicită:

- desființarea parțială a Dispoziției de măsuri nr. .X./28.11.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011 în privința sumei de .X. lei reprezentând venituri suplimentare din aplicarea ajustării prețurilor de transfer între persoane afiliate și a majorărilor de întârziere aferente.
- Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-.X./28.11.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011 în privința:
 1. sumei de .X. lei reprezentând TVA colectată aferentă veniturilor din chirii calculate prin ajustarea prețurilor de transfer,
 2. sumei de .X. lei reprezentând TVA deductibilă ajustată ca urmare a inspecției fiscale;
 3. sumei de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente TVA.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./28.11.2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

S.C. .X. .X. S.R.L. prezintă relații de afiliere astfel cum sunt definite la art. 7, alin. (1), pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În acest sens organele de inspecție fiscală au solicitat întocmirea Dosarului prețurilor de transfer conform prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 pentru perioada 2008-2010, în ceea ce privește tranzacțiile efectuate de S.C. .X. .X. S.R.L. cu .X. Romania S.A.

În fapt, S.C. .X. .X. S.R.L. a evidențiat în contabilitate venituri obținute din închirierea construcțiilor, la un tarif de X euro/mp sub nivelul celui

utilizat de societăți comerciale din regiune pentru același serviciu oferit respectiv X euro/mp- S.C. X .X. S.A, ori 0,31 euro/mp- S.C. .X. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, din analiza informațiilor prezentate în analiza comparativă, S.C. .X. .X. S.R.L. a motivat folosirea acestui tarif datorită faptului că a aplicat o corecție de 92%, stabilind o chirie lunară de X euro, estimând astfel că se află în limite rezonabile. Mai mult, așa cum rezultă din nota explicativă „corecția de 92% reprezintă ajustarea la prețul pieții pentru spații similare ca și locație, stare etc. În ceea ce privește prețurile de transfer metoda prețului comparabil necontrolat trebuie aplicată pentru aceste categorii de bunuri care sunt pe deplin comparabile (în acest caz ar însemna aceeași localizare, stare a clădirii, etc). Nu este posibil să găsim un preț de închiriere pentru proprietăți identice cu S.C. .X. .X. S.R.L., dar au fost analizate tranzacții similare și am folosit în concordanță prețul pieții. Perceperea unei chirii aliniate zonei ar fi însemnat asigurarea tuturor facilităților către chiriaș (gaz, lumină, etc.). La momentul semnării contractului societatea noastră nu avea încheiate asemenea contracte (...)”.

Explicațiile reprezentantului S.C. .X. .X. S.R.L nu au fost considerate concludente de către organele de inspecție fiscală deoarece fac trimiteri la factori specifici zonei și la cheltuielile cu utilitățile pentru care contestatara nu are încheiate contracte, lucru cunoscut având în vedere clauzele contractului de închiriere încheiat cu S.C. .X. Romania S.A.

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au reținut prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011 următoarele:

Pierderea netă înregistrată de societate rezultă din diferențele de curs valutar, precum și din dobânzi aferente împrumuturilor acordate de o entitate din cadrul grupului, respectiv SC .X. SA POLONIA, și prin urmare au fost considerate nedeductibile fiscal în cuantum de X lei, sumă cu care organele de inspecție fiscală au diminuat rezultatul fiscal, pierderea fiscală stabilită la control pentru anul 2008 fiind de X lei.

Pentru anul fiscal 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare prin reîncadrarea unor tranzacții potrivit prevederilor art.11 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile paragrafului .X. din Ghidul OECD privind prețurile de transfer.

În acest sens, în aplicarea Anexei 3 art. 3 din OPANAF 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer în ceea ce privește tranzacția de închiriere a clădirilor și terenurilor dintre S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. Romania S.A. 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.”

În acest scop, organele de inspecție fiscală au solicitat de la Primăria .X., Primăria Hemeiuși și Primăria Măgura informații referitoare la prețul mediu al chiriei pentru construcții defalcat pe categorii de folosință, însă conform răspunsurilor primite de la aceste instituții organele de inspecție fiscală nu au identificat tranzacții pentru a fi utilizate la estimarea prețurilor de transfer pe baza metodei comparării prețurilor.

Totuși, pe baza informațiilor primite în răspunsul nr. .X./21.09.2011 de la Primăria Comunei .X. înregistrat la D.G.F.P. .X. - Activitatea de inspecție fiscală, sub nr. .X./22.09.2011, organele de inspecție fiscală au identificat tranzacții necontrolate efectuate de persoane independente, astfel:

- închirierea de construcții în suprafață de X mp efectuată între S.C. Bere Lichior .X. S.A. și SC .X. S.R.L. cu o chirie lunară de 0.73 euro/mp;
- închirierea de construcții în suprafață de 380 mp efectuată între S.C. .X. CONSULT S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. cu o chirie lunară de 0,31 euro/mp.
- închirierea de construcții în suprafața de X mp efectuată de Consiliul local .X. și terțe societăți comerciale pentru spații birouri cu o chirie lunară de X euro/mp.

Intervalul de valori ale prețului privind chiria se situează între X și X euro/mp, iar valoarea mediană, precum și valoarea medie aritmetică a celor trei tranzacții similare este de X euro/mp.

În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer de X euro/mp stabilită de S.C. .X. .X. S.R.L. nu se situează în intervalul de comparare al valorilor prețurilor privind chiria la care s-a raportat, organele de inspecție fiscală au stabilit ca valoare a prețului de transfer valoarea mediană a prețului de piață.

Însă, datorită faptului că suprafețele construcțiilor ce fac obiectul tranzacțiilor similare practicate de persoane juridice independente sunt diferite de cele închiriate de S.C. .X. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea valorii de X euro/mp până la valoarea finală de X euro/mp stabilită ca fiind concludentă pentru agentul economic, reprezentând și valoarea mediană cuprinsă în intervalul de valori la care s-a raportat. În acest sens, conform prevederilor legale organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer privind chiria practicată de S.C. .X. .X. S.R.L. Astfel au fost calculate venituri suplimentare în sumă de .X. lei (ca diferență între .X. lei din recalcularea chiriei la un preț de X euro/mp și .X. lei

și venituri din chirii înregistrate de societate) reprezentând chirie stabilită de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cuantumului de X euro/mp pentru construcții în suprafață de X mp ce constituie baza de impozitare conform art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, aferent exercițiului financiar 2009 organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal, în sumă de .X. lei rezultate din diferențe de curs valutar și cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor efectuate de către S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de debitor potrivit contractelor încheiate cu S.C. .X. SA POLONIA, urmare constatărilor rezultând o pierdere fiscală de .X. lei.

Pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare prin reîncadrarea unor tranzacții potrivit prevederilor art.11 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile paragrafului .X. din Ghidul OECD privind prețurile de transfer.

Metodologia utilizată pentru determinarea prețului de transfer în ceea ce privește tranzacția de închiriere încheiată între S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. Romania S.A., este aceeași cu cea utilizată în anul 2009 de către organele de inspecție fiscală, respectiv:

Intervalul de valori ale prețului privind chiria se situează între X și X euro/mp, iar valoarea mediană precum și valoarea medie aritmetică a celor trei tranzacții similare este de X euro/mp.

În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer de X euro/mp stabilită de S.C. .X. .X. S.R.L. nu se situează în intervalul de comparare al valorilor prețurilor privind chiria la care s-a raportat, organele de inspecție fiscală au stabilit ca valoare a prețului de transfer valoarea mediană a prețului de piață.

Însă, datorită faptului că suprafețele construcțiilor ce fac obiectul tranzacțiilor similare practicate de persoane juridice independente sunt diferite de cele închiriate de S.C. .X. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea valorii de X euro/mp până la valoarea finală de X euro/mp stabilită ca fiind concludentă de către agentul economic, reprezentând și valoarea mediană cuprinsă în intervalul de valori la care s-a raportat. În acest sens, conform prevederilor legale organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer privind chiria practică de S.C. .X. S.R.L. .X.. Astfel au fost calculate venituri suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând chirie stabilită de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cuantumului de X euro/mp pentru construcții în suprafață de .X. mp ce constituie baza de impozitare conform art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare din ajustarea prețurilor de transfer în sumă totală de .X. lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei

provenite din diferențe de curs valutar și cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor efectuate de către SC .X. .X. SRL în calitate de debitor potrivit contractelor încheiate cu S.C. .X. SA POLONIA.

Pentru diferența suplimentară constatată în trimestrul I 2010, regularizată în trimestrul următor, întrucât societatea a înregistrat pierdere fiscală au fost calculate majorări de întârziere în valoare de .X. lei pentru perioada 25.04.2010-25.07.2010.

Din analiza documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- SC .X. .X. SRL a prezentat contractul de închiriere nr. .X. din 18.10.2008 din care rezultă că SC .X. Romania S.A. .X. este chiriaș și SC .X. .X. SRL este proprietar, obiectul contractului fiind „obținerea folosinței terenului și construcțiilor situate în .X., jud. .X., respectiv teren și construcții aferente- nr. Cadastrale .X. și .X.”, prețul chiriei fiind de .X. euro/lună fără TVA;

- SC .X. .X. SRL a depus la organul fiscal teritorial notificarea nr. .X./30.03.2009 privind opțiunea de taxare a operațiunilor impozabile din chirie, începând cu data de 18.10.2008 pentru următoarele bunuri imobile: teren în suprafață de X mp și construcții în suprafață de .X. mp, bunuri ce fac obiectul contractului de închiriere nr. .X./18.10.2008 și a actului adițional din data de 18.10.2010;

- Conform punctului 5.2 din Dosarul prețurilor de transfer întocmit de societate și prezentat organului de inspecție fiscală rezultă că „Baza de calcul a remunerației pentru servicii de închiriere prestate de S.C. .X. .X. SRL este tariful mediu de închiriere aplicat în regiune”, de unde a reieșit faptul că tariful mediu de închiriere pe metru pătrat suprafață birou este de X euro pe mp construcții;

- Din răspunsul formulat de SC .X. .X. SRL la solicitarea organelor de inspecție fiscală de defalcare a chiriei de .X. euro pe categorii de imobile, respectiv adresa nr. 20/28.09.2011, a rezultat faptul că „în prețul chiriei nu s-au luat în calcul terenurile, acestea au fost date cu titlu gratuit în administrare pentru asigurarea securității perimetrului, S.C. .X. Romania S.A. neavând nevoie de aceste terenuri”.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, chiar dacă în contractul de închiriere și în notificarea privind taxarea operațiunilor impozabile, terenurile achiziționate figurează având ca destinație obținerea de operațiuni impozabile, în fapt au fost utilizate pentru alte scopuri decât activitățile economice.

În consecință, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile în sumă de (-.X. lei), de la data de 17.10.2008, data achiziției terenurilor conform facturii nr. .X./17.10.2008, deoarece terenurile în suprafață de .X. mp, au fost folosite de SC .X. .X. SRL pentru alte scopuri decât activitățile economice în neconcordanță cu clauzele din

contractul de închiriere nr. .X./18.10.2008 și cele declarate în notificarea privind taxarea operațiunilor impozabile depusă la organul fiscal teritorial.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, în perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL .X. a înregistrat venituri din chirii în sumă de .X. lei pentru care a colectat TVA în sumă de .X. lei.

Mai mult, datorită faptului că SC .X. .X. SRL nu a justificat cuantumul prețurilor de transfer practicate în tranzacția cu societatea afiliată S.C. .X. Romania S.A., aceasta fiind sub valoarea celei din regiune, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețului de transfer prin metodologia descrisă la impozitul pe profit, și prin urmare datorită veniturilor suplimentare estimate au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-.X./28.11.2011, în cuantum de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii 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:

A. Aspecte procedurale:

A1. Referitor la susținerea SC .X. .X. SRL precum că ar trebui sa fie considerată persoană independentă în relația cu S.C. .X. SA .X., între acestea neexistând o relație de afiliere în sensul art. 7 pct. 21 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se rețin următoarele:

Conform prevederilor art. 7 alin.1 pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în ceea ce privește persoanele juridice:

“c) o persoana juridica este afiliata cu alta persoana juridica daca cel putin:

(i) prima persoana juridica detine, în mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25 % din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealalta persoana juridica ori daca controleaza persoana juridica;

(ii) a doua persoana juridica detine, în mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25 % din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoana juridica;

(iii) o persoana juridica terta detine, în mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25 % din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoana juridica, cât si la cea de-a doua.”

Conform paragrafului 11 din Ghidul OCDE, o “*companie asociata*” (entitate afiliata in sensul Codului fiscal) este o intreprindere care îndeplinește condițiile prevazute la articolul 9, sub-paragrafele 1a) si 1b) din Conventia Fiscala Model a OCDE. Potrivit acestor conditii, doua companii sunt asociate daca una dintre cele doua participa direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte, sau daca “**aceleași persoane participa direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii**” (adica ambele companii se afla sub control comun).

Totodată, Articolul 9 al Convenției model OECD privind impozitul pe venit și capital, definește “compania asociată” ca fiind atunci cand:

a) o companie a unui Stat Contractant participa direct sau indirect in managementul, controlul sau capitalul unei companii a celuilalt Stat Contractant, sau

b) aceleasi persoane participa direct sau indirect in managementul, controlul sau capitalul unei companii a unui Stat Contractant si al unei companii a celuilalt Stat Contractant,

si in ambele cazuri se creaza sau se impun conditii intre cele doua companii in relatiile comerciale sau financiare pe care le au acestea, conditii ce difera de cele ce s-ar fi creat intre companii independente, atunci toate profiturile ce s-ar fi acumulat la una dintre companii in lipsa acestor conditii, dar din cauza acestor conditii nu s-au realizat, pot fi incluse in profiturile companiei si impozitate in consecinta”.

Având în vedere cele de mai sus, susținerea contestatarei că nu există relații de afiliere în sensul art. 7 pct 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

A2. Referitor la susținerea SC .X. .X. SRL că nu trebuia să întocmească dosarul prețurilor de transfer referitor la tranzacțiile cu S.C. .X. SA .X. și nu trebuia ajustat venitul din chirii înainte de 14.05.2010, se rețin următoarele:

Prevederile art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în perioada 2008 – 13.15.2010, erau următoarele:

“(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 legislative învederate anterior sunt completate de H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal care la pct.22, în explicitarea art. 11 Cod fiscal, până la data de 14.05.2011 menționau că: *“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.**”*

Începând cu 14.05.2010 art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române 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 al 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.”

Întrucât prestările de servicii de închiriere au fost efectuate de S.C. .X. S.R.L. .X. către S.C. .X. Romania SA .X., ambele fiind persoane

juridice române, în mod eronat organele de inspecție fiscală ale D.G.F.P. .X. au solicitat dosarul prețurilor de transfer și au reconsiderat evidențele contestatarei pentru perioada octombrie 2008-mai 2010, organele de inspecție fiscală fiind îndreptățite să reconsidere evidențele contribuabilului doar pentru perioada 14.05.2010-31.12.2010.

Tot în acest sens este și Decizia nr. 3/2012 a Comisiei fiscale centrale, pentru interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că: “tranzacțiile încheiate între o persoană fizică afiliată cu o persoană juridică, 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 tranzacțiile efectuate între cele două persoane juridice afiliate rezidente, înainte de 14.05.2010, organele de inspecție fiscală nu erau îndreptățite să solicite contribuabilului prezentarea dosarului prețurilor de transfer.

B. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au calculat accesorii aferente impozitului calculat ca diferență suplimentară constatată în trim. I 2010 din estimarea veniturilor din chirii, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu trebuiau să reconsidere tranzacțiile între persoane juridice afiliate române înainte de data de 14.05.2010.

În fapt, organele de inspecție fiscală ale D.G.F.P. .X., urmare verificărilor efectuate, au stabilit că există relații de afiliere între S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. Romania SA .X., conform prevederilor art. 7 pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și au solicitat S.C. .X. .X. S.R.L. întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

Din documentele puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a achiziționat clădiri și terenuri în valoare totală de X lei de la S.C. .X. Romania SA .X. în baza facturii nr. .X./17.10.2008, contractului de vânzare-cumpărare cu încheiere de autentificare nr. .X./17.10.2008 și a încheierii nr. .X./28.10.2008 emisă de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X..

Prin contractul de închiriere nr..X./18.10.2008 care are drept clauză închirierea terenurilor și construcțiilor achiziționate către S.C. .X.

Romania SA .X. este stabilit că prețul chiriei prevăzut este de X euro; la punctul 5.2 din Dosarul prețurilor de transfer (înregistrat la organul fiscal teritorial cu adresa nr. .X.), S.C. .X. .X. S.R.L. menționează că “Baza de calculare a remunerației pentru servicii de închiriere prestate de S.C. .X. .X. S.R.L. este tariful mediu de închiriere aplicat în regiune. Din ofertele de închiriere accesibile în județul .X., rezultă că chiria medie pe metru pătrat suprafață birou este de maxim X euro/mp de construcții”.

Organele de inspecție fiscală au solicitat completarea dosarului prețurilor de transfer și lămuriri suplimentare privind prețul chiriei pentru terenurile aparținând societății în suprafață totală de .X. mp care fac obiectul contractului de închiriere nr. .X./18.10.2008. În răspunsul primit de la contestatară se menționează că “în prețul chiriei nu s-au luat în calcul terenurile, acestea au fost date cu titlu gratuit în administrare pentru asigurarea securității perimetrului, S.C. .X. Romania SA neavând nevoie de aceste terenuri. De altfel, conform discuțiilor purtate cu reprezentantul primăriei .X., în zonă, se obișnuiește atunci când se închiriază un spațiu cu construcții, terenul aferent este dat spre folosință fără plata unei chirii”.

Organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu prețul chiriei pe metrul pătrat stabilit de S.C. .X. .X. S.R.L. prin contractul de închiriere încheiat cu S.C. .X. Romania SA .X., motiv pentru care au procedat la ajustarea prețurilor de transfer, în baza metodologiei descrise în Anexa 3 art. 3 din O.P.A.N.A.F. 222/2008 privind Conținutul dosarului prețurilor de transfer.

În acest sens, au fost identificate trei tranzacții similare efectuate de persoane independente, astfel:

- închirierea de construcții în suprafață de X mp efectuată între, S.C. X .X. S.A. și SC .X. S.R.L. cu o chirie lunară de X euro/mp;
- închirierea de construcții în suprafață de X mp efectuată între, S.C. .X. CONSULT S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. cu o chirie lunară X euro/mp.
- închirierea de construcții în suprafața de X mp efectuată de Consiliul local .X. și terțe societăți comerciale pentru spații birouri cu o chirie lunară de X euro/mp.

Intervalul de valori ale prețului privind chiria se situează între X și X/mp iar valoarea mediană precum și valoarea medie aritmetică a celor trei tranzacții similare este de X euro/mp.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare rezultate din ajustarea valorii tranzacțiilor între afiliații români, persoane juridice, în sumă totală de .X. lei reprezentând chirie stabilită prin estimarea prețurilor de transfer.

În conformitate cu prevederile art. 119 -120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare pentru diferența suplimentară constatată în trim. I 2010,

regularizată în trimestrul următor, întrucât societatea a înregistrat pierdere fiscală au fost calculate majorări de întârziere în valoare de .X. lei.

Prin contestație, S.C. .X. .X. S.R.L. susține că în perioada anterioară lunii mai 2010, autoritățile fiscale nu aveau dreptul să ajusteze prețurile practicate între societate și S.C. .X. Romania S.A.

În drept, prevederile art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în perioada 2008 – 14.15.2010, menționează:

“(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.”

Mai mult, prevederile legislative învederate anterior sunt completate de H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal care la pct.22, în explicitarea art. 11 Cod fiscal, până la data de 14.05.2011 menționau că: **“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.”****

Totodată, art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 14.05.2010 prevede:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române 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 al 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.”

Din textele de lege invocate se reține că organele de inspecție fiscală pot ajusta veniturile în cadrul unei tranzacții între persoane juridice afiliate numai începând cu data de 14.05.2010, în același sens fiind și Decizia nr.3/2012 a Comisiei fiscale centrale.

Având în vedere cele menționate anterior, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia : *“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”* se va desființa Decizia de impunere nr. F-.X./28.11.2011 emisă de Direcția generală a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să analizeze impozitului, pe aceeași perioadă, ținând cont de cele prezentate în prezenta decizie și de legislația în materie incidentă.

C. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă veniturilor din chirii în sumă de .X. lei stabilite suplimentar prin procedura de estimare a prețurilor de transfer, 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 stabilit TVA colectată suplimentar în condițiile în

care la data efectuării tranzacțiilor legislația nu prevedea ajustarea veniturilor în cazul tranzacțiilor între persoane juridice afiliate române.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că între S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. Romania SA .X. există relații de afiliere determinate de acționariatul societăților, precum și de controlul comun al persoanei fizice .X. .X. potrivit art. 7 alin. 1 pct.21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu paragraful 11 din Ghidul O.E.C.D. privind prețurile de transfer și prevederile paragrafelor 1a) și 1b) din Convenția model O.E.C.D. privind impozitul pe venit și capital care completează legislația națională în domeniul prețurilor de transfer.

S.C. .X. .X. S.R.L. a încheiat cu S.C. .X. Romania SA .X. contractul de închiriere nr. .X./18.10.2008 (prelungit prin contractul adițional din data de 18.10.2010), ce are ca obiect obținerea folosinței terenurilor și construcțiilor respectiv: terenurile în suprafață de X m.p., respectiv X mp, și a construcțiilor aferente în suprafață totală de X mp, respectiv X mp, situate în .X., jud. .X.. Conform art. 3 din contractul de închiriere nr. .X./18.10.2008 prețul chiriei este de X euro/lună fără TVA, ce se va plăti în lei la cursul BNR din ziua facturării. Pentru perioada 18.10.2008-30.04.2009, S.C. .X. .X. S.R.L. va emite o singură factură cumulată, urmând ca începând cu luna mai 2009 facturarea să se facă în fiecare lună pentru luna anterioară.

S.C. .X. .X. S.R.L. a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere a bunurilor imobile, începând cu data de 18.10.2008 prin depunerea la A.F.P. .X. a notificării nr. .X./30.03.2009.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011, în perioada verificată S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat venituri din chirii în sumă de .X. lei (chirie facturată începând cu luna aprilie 2009 pentru perioada noiembrie 2008-decembrie 2010) pentru care a colectat TVA în sumă de .X. lei.

În cuprinsul dosarului prețurilor de transfer, S.C. .X. .X. S.R.L. face precizarea că baza de calcul la care s-a raportat pentru serviciile de închiriere construcții prestate este tariful mediu de închiriere de maxim X euro/mp construcții aplicat în regiune. Totuși, din analiza datelor oferite organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a practicat o valoare a chiriei de X euro/mp sub nivelul celei utilizate de societăți comerciale din regiune (de X euro/mp – SC X .X. S.A., X euro/mp – SC .X. Consult SRL).

Astfel, din analiza comparativă, pe baza diferențelor identificate la calcularea prețului privind chiria, S.C. .X. .X. S.R.L. a aplicat o corecție de 92% stabilind o chirie lunară de .X. euro estimând că se află în limite rezonabile.

În fapt, corecția de 92% ce a determinat un preț de închiriere pe mp de X euro/mp nu a putut fi justificată având în vedere următoarele:

- clauzele contractuale din contractul de închiriere nr. .X./18.10.2008 prevăd că cheltuielile determinate de alimentarea cu energie electrică, canalizare să fie suportate de chiriaș, respectiv de S.C. .X. Romania SA .X.;
- închirierea imobilelor (inclusiv șoproanele pe piloni metalici pentru care s-a dedus TVA) are un scop economic, în consecință destinația acestora a fost tocmai de a obține venituri impozabile, activitate efectiv desfășurată de S.C. .X. .X. S.R.L.;
- la momentul achiziției construcțiilor accesul se efectua tot peste pârâul Nigel, iar prețul achiziției construcțiilor și terenurilor nu a fost influențat în acest sens;
- prețul de achiziție al imobilelor nu a fost influențat nici de standardul, amplasarea geografică și dotarea imobilelor, fiind achiziționate la prețul zonei;
- din toate documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală sub responsabilitatea agentului economic rezultă că patrimoniul societății este format din active evidențiate separat: terenuri și construcții.

Prin urmare, conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011 nejustificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate de S.C. .X. .X. S.R.L. a condus organul de inspecție fiscală la efectuarea estimării acestora.

Metodologia utilizată pentru determinarea prețului de transfer în ceea ce privește tranzacția de închiriere încheiată între S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. Romania S.A., a fost identificarea a trei tranzacții similare efectuate de persoane independente, astfel:

- închirierea de construcții în suprafață de X mp efectuată între, S.C. X .X. S.A. și SC .X. S.R.L. cu o chirie lunară de X euro/mp;
- închirierea de construcții în suprafață de X mp efectuată între, S.C. .X. CONSULT S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. cu o chirie lunară de X euro/mp.
- închirierea de construcții în suprafața de X mp efectuată de Consiliul local .X. și terțe societăți comerciale pentru spații birouri cu o chirie lunară de X euro/mp.

Intervalul de valori ale prețului privind chiria se situează între X și X euro/mp, iar valoarea mediană, precum și valoarea medie aritmetică a celor trei tranzacții similare este de X euro/mp.

În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer de X euro/mp stabilită de S.C. .X. .X. S.R.L. nu se situează în intervalul de comparare al valorilor prețurilor privind chiria la care s-a raportat, organele de inspecție fiscală au stabilit ca valoare a prețului de transfer valoarea mediană a prețului de piață.

Însă, datorită faptului că suprafețele construcțiilor ce fac obiectul tranzacțiilor similare practicate de persoane juridice independente sunt diferite de cele închiriate de S.C. .X. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea valorii de X euro/mp până la valoarea finală de X euro/mp stabilită ca fiind concludentă de către agentul economic, reprezentând și valoarea mediană cuprinsă în intervalul de valori la care s-a raportat. În acest sens, conform prevederilor legale organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer privind chiria practică de S.C. .X. .X. S.R.L.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferentă „veniturilor suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând chirie stabilită de organele de inspecție fiscală prin procedura estimării prețurilor de transfer”.

Prin contestație, S.C. .X. .X. S.R.L. susține faptul că organele de inspecție fiscală au colectat în mod nelegal TVA în sumă de .X. lei și au impus majorări de întârziere aferente, nerespectând cadrul legislativ din România și jurisprudența Curții Europene de Justiție.

În drept, art. 11 alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pentru perioada în care a fost solicitată întocmirea Dosarului prețurilor de transfer prevede:

“(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 legislative învederate anterior sunt completate de H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal care menționează la pct.22, în explicitarea art. 11 Cod fiscal, că: “ *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.***

Totodată, art. 11, alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 14.05.2010 prevede:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române 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 al 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.”

Din textele de lege invocate se reține că organele de inspecție fiscală pot ajusta veniturile, și pe cale de consecință și taxa pe valoarea adăugată colectată, începând cu data de 14.05.2010, în acest sens fiind și Decizia nr. 3/2012 a Comisiei fiscale centrale, pentru interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că: “tranzacțiile încheiate între o persoană fizică afiliată cu o persoană juridică, 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.”

Din reglementările legale menționate mai sus rezultă că procedura de ajustare se aplică doar în cazul tranzacțiilor efectuate între o

persoană juridică română și o persoană fizică română și nu în cazul tranzacțiilor efectuate între două persoane juridice afiliate române.

Mai mult, din punct de vedere al TVA art. 137 alin. (1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stabilește în mod imperativ că: *“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*.

De asemenea, art. 141 alin.2 lit e și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Scutiri pentru operațiunile din interiorul țării

[...] (2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;” {...}

“(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Prevederile normative citate trebuie coroborate cu prevederile pct.38, alin.(1) și alin.(3) și pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care începând cu data de 01.01.2008 stipulează:

“38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia. ”

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. “

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv proprietarul bunurilor trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, taxarea operațiunii

aplicându-se, potrivit prevederilor legale în vigoare, de la data înscrisă în notificare. Depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.

Se reține, de asemenea, că S.C. .X. .X. SRL a depus sub nr..X./30.03.2009 la organul fiscal teritorial notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin. 2 lit e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prin care optează pentru taxarea operațiunilor impozabile din chirie, începând cu data de 18.10.2008 pentru următoarele bunuri imobile: teren în suprafață de X mp și construcții în suprafață de .X. mp. În declarația de impunere pentru stabilirea impozitului pe clădiri și impozitului pe terenuri, terenurile figurează individualizat în funcție de categorie, iar așa cum rezultă din evidența contabilă terenurile și clădirile sunt înregistrate distinct pe conturi contabile în balanța de verificare întocmită de societate.

În acest sens este și opinia Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicată Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr. X/06.11.2008, anexată la dosarul cauzei, care arată că „depunerea cu întârziere a notificării prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare (...)”.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că baza de impozitare la care organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 19% a fost modificată prin stabilirea de venituri suplimentare în cuantum de .X. lei reprezentând chirie ca urmare a aplicării cuantumului de de .X. euro/mp având în vedere aplicarea metodelor de estimare, fără a ține cont că până la data de 14.05.2010 prevederile art. 1 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu mai erau aplicabile persoanelor juridice române afiliate, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța cu privire la cuantumul TVA colectată aferentă chiriilor.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art.94 alin.1 și alin.2 din același act normativ este stipulat:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și

contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În ceea ce privește argumentele contestatarei referitoare la Decizia din 9 iunie 2011 emisă de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Campsa Estaciones de Servicio SA (în continuare „Campsa”) aceasta precizează că stabilirea bazei impozabile (a TVA) în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate, așa încât să reflecte prețul de piață, va avea loc numai pentru tranzacțiile care au loc cu titlu gratuit în cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii asimilate. Astfel, conform Curții Europene, în cazul în care s-a încasat o contrapartidă în mod real și indiferent dacă aceasta este sau nu la nivel de piață, nu se impun ajustări ale TVA, ci doar eventual, ajustări la nivelul impozitului pe profit. În acest sens trebuie precizat că Decizia din 9 iunie 2011 a Curții Europene de Justiție este opozabilă în instanță doar pentru justițiabilii cărora le este adresată în mod direct, ea putând fi utilizată cu titlu de recomandare în armonizarea și îmbunătățirea legislației domestice în materie de TVA. În același timp, practica autorităților fiscale este ca, în cazul tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate române, se efectuează ajustări ale bazei impozabile a impozitului pe profit și, în consecință, și colectarea de TVA suplimentar, în scopul respectării principiului de “imagine fidelă” a contabilității agenților economici. Mai mult, odată cu introducerea Ordonanței nr. 2 din 25 ianuarie 2012, se aduc noi precizări în O.G. 92/2003, republicată, referitoare la ajustarea prețurilor de transfer, în sensul eliminării dublei impuneri sau ajustările efectuate numai la

o parte afiliată, după cum urmează: *“art. 93² Procedura pentru eliminarea dublei impunerii între persoane române afiliate*

(1) În sensul prezentului articol, prin dubla impunere se înțelege situația în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții.

(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.

(3) Ajustarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere. Decizia de ajustare se comunică contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată.”

Astfel, conform acestui articol se dă posibilitatea persoanelor afiliate să-și regleze situațiile financiar-fiscale, astfel încât măsura ajustării să nu fie mai împovărătoare pentru o parte și mai permisivă pentru cealaltă parte, permițând astfel și mecanismului TVA să funcționeze după același principiu.

Luând în considerare temeiurile de fapt și de drept invocate, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin.3 și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.” coroborat cu prevederile pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”*

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va desființa Decizia de impunere nr. F-.X./28.11.2011 în privința sumei de .X. lei aferentă „veniturilor suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând chirie stabilită de organele de inspecție fiscală prin procedura estimării prețurilor de transfer”, organele de inspecție fiscală urmând să reanalizeze taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă serviciilor de închiriere ținând cont de toate argumentele și documentele prezentate de contestatoare, precum și de

normele legale în vigoare, referitoare la perioada pentru care se efectuează ajustarea prețurilor de transfer, aplicabile speței, precum și cele invocate de contestatoare prin contestația formulată.

D. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei aferentă achiziției terenurilor de la S.C. .X. SA .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției terenurilor de la S.C. .X. SA .X. în condițiile în care din constatările organelor de inspecție fiscală nu reiese cu claritate situația de fapt.

În fapt, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011 a reieșit că S.C. .X. .X. S.R.L. a achiziționat clădiri și terenuri în valoare totală de X lei echivalentul a X euro (prețul contractului) de la S.C. .X. Romania S.A. .X. în baza facturii nr. .X./17.10.2008, contractului de vânzare-cumpărare cu încheiere de autentificare nr. .X./17.10.2008 și încheierii nr. .X./28.10.2008 emisă de Oficiul de Cadastru și publicitate Imobiliară .X..

Activele tranzacționate în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./17.10.2008, fac obiectul contractului de închiriere nr. .X. din 18.10.2008 din care au rezultat următoarele:

- S.C. .X. Romania S.A. .X. este chiriaș, iar S.C. .X. .X. S.R.L. este proprietar;
- Obiectul contractului: ”obținerea folosinței terenurilor și construcțiilor situate în .X., jud. .X., respectiv teren și construcții aferente – nr. Cadastrale .X. și .X.”;
- Prețul chiriei este de 1.200 euro/lună fără TVA.

Totodată, S.C. .X. .X. SRL a depus sub nr..X./30.03.2009 la organul fiscal teritorial notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin. 2 lit e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prin care optează pentru taxarea operațiunilor impozabile din chirie, începând cu data de 18.10.2008 pentru următoarele bunuri imobile: teren în suprafață de X mp și construcții în suprafață de .X. mp. În declarația de impunere pentru stabilirea impozitului pe clădiri și impozitului pe terenuri, terenurile figurează individualizat în funcție de categorie, iar ala cum rezultă din evidența contabilă terenurile și clădirile sunt înregistrate distinct pe conturi contabile în bilanța de verificare întocmită de societate.

La punctul 5.2 din Dosarul prețurilor de transfer (înregistrat la organul fiscal teritorial cu adresa nr. .X.), S.C. .X. .X. S.R.L. menționează că “Baza de calculare a remunerației pentru servicii de închiriere prestate de S.C. .X. .X. S.R.L. este tariful mediu de închiriere aplicat în regiune. Din

ofertele de închiriere accesibile în județul .X., rezultă că chiria medie pe metru pătrat suprafață birou este de maxim .X. euro/mp de construcții”.

Organele de inspecție fiscală au solicitat ulterior completarea dosarului prețurilor de transfer, prin care au fost cerute lămuriri suplimentare privind prețul chiriei pentru terenurile aparținând societății în suprafață totală de .X. mp care fac obiectul contractului de închiriere nr. .X./18.10.2008. În răspunsul primit de la contestatară se menționează că “în prețul chiriei nu s-au luat în calcul terenurile, acestea au fost date cu titlu gratuit în administrare pentru asigurarea securității perimetrului, S.C. .X. Romania SA neavând nevoie de aceste terenuri. De altfel, conform discuțiilor purtate cu reprezentantul primăriei .X., în zonă, se obișnuiește atunci când se închiriaza un spațiu cu construcții, terenul aferent este dat spre folosință fără plata unei chirii”. Mai mult, defalcarea chiriei este raportată la suprafața clădirilor astfel: nr. Cadastral X, Xeuro/mp= euro, nr. cadastral .X., X.. euro/mp =X euro.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că, chiar dacă în contractul de închiriere și notificarea privind taxarea operațiunilor impozabile, terenurile achiziționate figurează având ca destinație obținerea de operațiuni impozabile în fapt au fost utilizate pentru alte scopuri decât activitățile economice. De altfel, din constatările organelor de inspecție fiscală, în cadrul dosarului prețurilor de transfer și în compltarea acestuia se confirmă că terenurile achiziționate nu au generat venituri fiind date spre utilizare cu titlu gratuit, iar la stabilirea prețului chiriei nu au fost luate în calcul.

În consecință, ținând cont de aspecte prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital în conformitate cu art. 149, alin.1 lit. a și lit. d, alin. 2 lit. a, alin. 3 lit. a, alin. 4 lit a pct. 1, alin. 5 lit. a din legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct. 54, alin.4 respectiv alin.5 din H.G. nr. 44/2004 potrivit căruia începând cu anul 2008, conform art. 149, alin.4 lit.a din codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei , ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu parte din bunul de capital utilizat în aceste scopuri.

Conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./28.11.2011, ajustarea taxei deductibile în sumă de (- .X.) lei s-a efectuat în conformitate cu prevederile legale sus menționate de la data de 17.10.2008, data achiziției terenurilor conform facturii nr. .X./17.10.2008, deoarece terenurile în suprafață de .X. mp, achiziționate de la S.C. .X. Romania S.A. .X. au fost folosite de S.C. .X. S.R.L. pentru alte scopuri decât activitățile economice în neconcordanță cu contractul de închiriere nr. .X./18.10.2008 și cele declarate în notificarea privind taxarea operațiunilor impozabile depusă la organul fiscal teritorial.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.07.2008, privind sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, modificate și completate prin pct.45 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1579/2007, precizează că:

“45. (1) În sensul art.145 alin.(4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.07.2008, privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, se precizează:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată efectuându-se cu factură care trebuie să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5).

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

- S.C. .X. .X. S.R.L. a achiziționat clădiri și terenuri în valoare totală de X lei echivalentul a X euro (prețul contractului) de la S.C. .X. Romania S.A. .X. în baza facturii nr. .X./17.10.2008, contractului de vânzare-cumpărare cu încheiere de autentificare nr. .X./17.10.2008 și încheierii nr. .X./28.10.2008 emisă de Oficiul de Cadastru și publicitate Imobiliară .X..

- SC .X. SRL .X. a prezentat contractul de închiriere nr. .X. din 18.10.2008 din care rezultă că SC .X. Romania S.A. .X. este chiriaș și SC .X. SRL .X. este proprietar, obiectul contractului fiind „obținerea folosinței terenului și construcțiilor situate în .X., jud. .X., respectiv teren și construcții aferente- nr. Cadastrale .X. și .X.”, prețul chiriei fiind de .X. euro/lună fără TVA;

- SC .X. SRL .X. a depus la organul fiscal teritorial notificarea nr. .X./30.03.2009 privind opțiunea de taxare a operațiunilor impozabile din chirie, începând cu data de 18.10.2008 pentru următoarele bunuri imobile: teren în suprafață de X mp și construcții în suprafață de .X. mp, bunuri ce fac obiectul contractului de închiriere nr. .X./18.10.2008 și a actului adițional din data de 18.10.2010.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că TVA aferent achiziției a fost aprobat la rambursare conform decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2009 cu opțiunea de rambursare a soldului sumei negative a T.V.A. în valoare de X lei, decont înregistrat la A.F.P. .X. sub nr. .X./23.04.2009, notificat cu adresa nr. .X./24.04.2009.

De asemenea, din răspunsul primit de la S.C. .X. .X. SRL referitor la solicitarea de completare a dosarului prețurilor de transfer a rezultat faptul că în prețul chiriei nu s-au luat în calcul terenurile, acestea fiind date cu titlu gratuit în adiminstrare pentru asigurarea securității perimetrului, S.C. .X. ROMÂNIA S.A. neavând nevoie de aceste terenuri.

Chiar dacă în contractul de închiriere și notificarea privind taxarea operațiunilor impozabile, terenurile achiziționate figurează având ca destinație obținerea de operațiuni impozabile, în fapt organele de inspecție fiscală consideră că acestea nu au generat venituri, fiind date spre utilizare cu titlu gratuit.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital în conformitate cu art. 149 alin.(1) lit.a) și lit.d), alin(2) lit.a), alin. (3) lit.a), alin. (4) lit.a) pct. 1, alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 54, alin. (4) și alin. (5) din H.G. 44/2004 potrivit căruia începând cu anul 2008, conform art. 149, alin .(4) lit a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizat în aceste scopuri.

În acest sens, a fost luată S.C. .X. .X. SRL nota explicativă din care a rezultat că terenurile și clădirile la care se face referire „au fost cumpărate cu intenția de a implementa strategia grupului .X.”. Pentru a pregăti această investiție proprietatea a fost închiriată societății .X. cu scopul de a optimiza costurile de întreținere, fără ca societatea să schimbe destinația terenurilor și clădirilor.

În concluzie, ajustarea taxei deductibile în sumă de (-.X.) lei conform constatărilor organelor de inspecție fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile legale de la data de 17.10.2008, data achiziției terenurilor conform facturii nr..X./17.10.2008, deoarece terenurile în suprafață de .X. mp, au fost folosite de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru alte scopuri decât activitățile economice în neconcordanță cu clauzele din contractul de închiriere nr. .X./18.10.2008 și cele declarate în notificarea privind taxarea operațiunilor impozabile depusă la organul fiscal teritorial.

Prin contestație S.C. .X. .X. SRL susține că societatea a fost supusă unei inspecții fiscale în perioada 14.05.2009-08.04.2010 ca urmare a cererii de rambursare solicitată prin decontul de TVA al trimestrului I 2009, TVA aferentă achiziției de terenuri și clădiri de la .X.. Totodată, în urma inspecției fiscale a fost emisă Dispoziția de măsuri nr. .X./08.04.2010 prin care se stabilea faptul că în cazul în care societatea nu va utiliza bunurile imobile achiziționate pentru a desfășura operațiuni care dau drept de deducere a TVA, să ajusteze TVA dedusă inițial. Astfel, S.C. .X. .X. SRL consideră că a respectat prevederile dispoziției de măsuri, deoarece cele două bunuri imobile au aceleași numere cadastrale cu cele închiriate către S.C. .X. S.A România, aducând ca argument prevederile punctului 37 alineatul 1 din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal și cazul Curții Europene de justiție C-349/96 – Card Protection Plan Ltd care stabilește că „o prestare care cuprinde un singur serviciu dintr-un punct de vedere economic nu ar trebui să fie împărțită în mod artificial, pentru a nu denatura funcționarea sistemului de TVA”, iar „ un serviciu trebuie să fie considerat ca accesoriu unui serviciu principal dacă nu constituie

pentru clienți un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia mai bine de serviciul principal furnizat”.

De asemenea, potrivit susținerii contestatoarei, aceasta și-a exercitat în totalitate dreptul de deducere aferent achiziției terenurilor și clădirilor, întrucât intenționa să utilizeze aceste active pentru operațiuni taxabile așa cum rezultă și din obiectul principal de activitate al S.C. .X. .X. SRL, respectiv fabricarea de obiecte sanitare.

Potrivit prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), și realizează sau **intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)**”;*

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, **activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.**”*

Legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, prin Tratatul de Aderare țara noastră obligându-se să respecte și aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză fiind decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.** Totodată, nimic nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.11.2011 nu rezulta dacă organele de inspecție fiscală, la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au verificat îndeplinirea cumulativă de către societate a tuturor condițiilor cu caracter obligatoriu, impuse de legea fiscală, respectiv **dacă au analizat și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a investiției, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.**

De asemenea, se reține că potrivit jurisprudenței europene în

materie, scopul sistemului comun al TVA este să asigure aplicarea neutră a TVA pentru toate activitățile economice, indiferent de scopul său de rezultatele lor. Principiul neutralității TVA presupune ca, cheltuielile aferente investițiilor efectuate în scopul și cu privire la începerea unei activități economice trebuie privite ca activități economice propriu-zise, fără ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investiții să fie condiționată de realizarea efectivă a activității economice.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate înainte de începerea realizării efective a unei activități economice, relevantă este și decizia în cazurile reunite C-110/98 până la C-147/98 GABALFRISA, potrivit careia *art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre conditionarea exercitării dreptului de deducere a TVA datorată sau achitată pentru investițiile efectuate înainte de începerea activității economice, de îndeplinirea anumitor condiții prevăzute prin legislațiile naționale.*

Rezultă astfel că o persoană impozabilă care are **intenia, confirmată prin dovezi obiective** de a începe o activitate economică în mod independent, în sensul art.4 al Directivei a 6-a, corespondentul art.127 alin. (2) din Codul fiscal și care efectuează cheltuieli cu investițiile în acest scop, **trebuie privită ca o persoană impozabilă.**

În această calitate, în sensul art.17 al Directivei a 6-a, corespondentul art.145 din Codul fiscal, persoana impozabilă își poate exercita imediat dreptul de deducere aferent TVA datorată sau achitată pentru cheltuielile cu investiții, fără să aștepte realizarea efectivă de operațiuni cu drept de deducere.

Din nota explicativă dată de reprezentantul societății, reiese că terenurile și clădirile la care se face referire „au fost cumpărate cu intenția de a implementa strategia grupului .X.”. Pentru a pregăti această investiție proprietatea a fost închiriată societății .X. cu scopul de a optimiza costurile de întreținere, fără ca societatea să schimbe destinația terenurilor și clădirilor.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă la data inspecției fiscale intenția contestatoarei a fost concretizată în vreun fel. De asemenea, din raportul de inspecție fiscală nu reiese dacă în obiectul de activitate al societății era și închirierea de imobile, temeiurile legale aplicabile dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, intenția contribuabilului de a desfășura activitatea economică aferentă obiectului principal de activitate și dacă la data efectuării inspecției fiscale S.C. .X. S.R.L. desfășura activitate economică în locația situată în .X., jud. .X., respectiv teren și construcții aferente - nr. Cadastrale .X. și .X., care fac obiectul contractului de închiriere

Astfel, afirmația societății contestatoare că a desfășurat operațiuni taxabile în perioada verificată de către organele de inspecție fiscală va fi reținută în soluționarea cauzei, întrucât activitatea de închiriere de bunuri

imobile este prin efectul legii o operațiune care dă drept de deducere a TVA, în cazul existenței unei notificări privind opțiunea de taxare și prin urmare, este îndeplinită condiția de deductibilitate prevăzută la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, articol menționat mai sus.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-BCX/28.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să analizeze taxa pe valoarea adăugată, pe aceeași perioadă, ținând cont de cele prezentate în prezenta decizie și de legislația în materie incidentă.

E. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctele C și D din prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere nr. F-.X./28.11.2011 în privința sumei de .X. lei reprezentând TVA colectată aferentă “veniturilor suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând chirie stabilită de organele de inspecție fiscală prin procedura estimării prețurilor de transfer și a sumei de .X. lei reprezentând TVA deductibilă, se reține că în baza principiului de drept „accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-.X./28.11.2011 contestată și pentru acest capăt de cerere.

Se reține însă faptul că S.C. .X. .X. S.R.L. nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor aferente TVA, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

F. În ceea ce privește contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./28.11.2011, se reține că aceasta a fost soluționată de D.G.F.P. .X. prin emiterea Deciziei nr. .X. din 13.02.2012.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin. (3), alin (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr. F-.X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
 - .X. lei taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar
 - .X. lei TVA deductibilă,
 - .X. lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- 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 aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X