

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat, de A.I.F.-Serviciul de inspectie fiscala prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de S.C. ... cu sediul in municipiul .. ,str ... ,nr. .. ,jud. ... reprezentata prin cabinet avocatial ... cu sediul in jud. ..., loc .., str. ..., nr. ..., bl. ..

Contestatia a fost formulata partial impotriva Deciziei de impunere nr. ... si Raportului de inspectie fiscala nr. ... referitoare la obligatii de plata in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- .. lei impozit pe profit;
- ...lei majorari de intarziere impozit profit;
- ... lei penalitati de intarziere impozit profit;
- ... lei T.V.A.

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

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

I). **S.C.**.. cu sediul in mun. ..., str. , nr..., Jud. ..., înregistrata la ORC sub nr. J., având codul fiscal RO ... reprezentata prin cabinet avocatial ... cu sediul in jud. ..., loc .., str., nr. ..., bl. ... ,conform imputernicirii avocatale din data de ..depusa in original la dosarul contestatiei, formuleaza contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .. si Raportului de inspectie fiscala nr... pentru urmatoarele sume:

- Impozit pe profit -.. lei;
- Majorări impozit – .. lei ;
- Penalități de întârziere impozit - .. lei;
- .. lei - T.V.A.

si solicita anularea prevederilor din actele contestate ce stabilesc in sarcina societății debitele stabilite ca măsura a controlului, deoarece sunt nelegale.

S.C. ... prezinta faptul ca este o societate care are ca obiect de activitate consultanta pentru afaceri si management , capitalul social este deținut de catre un singur asociat, in persoana dlui. .. activitatea principala a societății fiind reflectata in contractele de furnizare servicii si consta in consultanta oferita investitorilor instituționali (banci si fonduri de pensii ori investiții) cu privire la investițiile realizate de aceștia in România si in alte tari membre UE. Pentru realizarea veniturilor sale ,se arata ca firma a încheiat contractul de închiriere nr. ... cu... , având ca obiect asigurarea folosinței imobilului in care își are declarat sediul, chiria stabilita lunar fiind de .. lei.

Arata ca datorita dezvoltării activității si creșterii volumului de munca, firma a intenționat in prima parte a anului .. , sa încheie contract de munca sau de colaborare cu inca o persoana si urmand ai pune la dispoziție logistica necesara, a achiziționat in sistem leasing un autoturism ... cu factura fiscala nr. ... emisa de

S.C. ... mai prezinta ca in urma controlului efectuat de organele fiscale au stabilit ca societatea trebuie sa plătească o diferența de impozit pe profit in suma de .. lei, considerandu-se ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal in suma .. lei, reprezentând chirie plătită in anul .., respectiv .. lei, reprezentând chirie plătită in anul ... Mai arata ca a solicitat deducerea sumei de .. lei aferenta facturii fiscale nr. .. emisa de, in considerarea faptului ca mașina a fost achiziționată pentru realizarea de venituri.

Precizeaza ca organele fiscale nu au acordat drept de deducere, pe motivul ca societatea avand deja un autoturism , si neavand decât un salariat achiziționarea autoturismului în cauza nu ar fi destinata in folosul operațiunilor taxabile.

S.C. .. arata ca potrivit disp .art. 11 (1) Cod fiscal , autoritatea fiscala poate sa nu ia in considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau poate reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia si per a contrario , regula care se desprinde din textul normei juridice enunțate este ca orice tranzacție care are un scop economic trebuie luata in considerare de autoritatea fiscala si , in cazul petentei , ținând seama de obiectul de activitate , de valoarea contractelor încheiate si de importanta economica si sociala a partenerilor sai,considerand ca acest contract de închiriere are un scop economic , in prețul consultantei acordate partenerilor fiind regasit ca element de cost si cheltuielile cu chiria , alături de alte elemente . Ca urmare ,petenta considera cheltuiala cu chiria ca nefiind o cheltuiala efectuata in scopul micșorării valorii impozabile ,ci este o cheltuiala care se regăsește în decontul negociat cu beneficiarii serviciilor.

Mai arata ca relațiile sale comerciale se derulează cu mari firme europene (banci, fonduri de investiții) ,care nu pot fi primiți într-un apartament de bloc din mun. .. , așa cum compara inspectorii fiscali si in baza art. 11

(2) lit. a) , organele fiscale au ajustat cheltuielile cu chiria , folosind metoda comparării preturilor . Acest text conferă autorității fiscale dreptul să recalifice orice tranzacției care are scop parțial sau exclusiv fiscal si ca exprimarea folosita de către legiuitor este extrem de largă dar nu si clară ,scopul economic nefiind definit astfel ca intenția legiuitorului este de a împiedica evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte, invocand un scop economic aparent si să urmărească de fapt ca scop principal, un avantaj fiscal. Mai arata ca textul alin. (1) dă expresie principiului realității economice ,care a suscitāt vii dezbateri în doctrina occidentală contemporană si modul concret de redactare al alin.(1) al art. 11 este deficitar, deoarece nu se indică un minim de criterii legale -asa cum fac alte legi moderne - pe baza cărora fiscalul - dar si contribuabilul - să porceadă la neluarea în considerare a unei tranzacții ce nu are scop economic sau să reincadreze forma unei tranzactii (o se vedea *BUFAN Radu MINEA Ștefant;colectiv , Codul fiscal comentat din 01.01.2012.*)

Art. 11: Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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 preturilor, 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.

Art. 21: Cheltuieli

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

Petenta considera ca acele cheltuielile cu chiria sunt deductibile , ele fiind făcute în scopul realizării de venituri impozabile si ca prețul activității de consultanta include toate costurile stabilite de consultant ,inclusiv cheltuielile cu chiria . Mai arata ca veniturile din consultanta au crescut in fiecare an, după cum se poate observa din bilanțurile petentei, in contextul in care cheltuielile au rămas la același nivel, inclusiv cele cu chiriile.

Ca urmare, considera ca măsura dispusa de autoritatea fiscala de control, in sensul ajustării cheltuielilor cu chiria ,este nejustificata si nelegitima, fiind contrara spiritului reglementarilor din Codul fiscal.

S.C. ... arata ca achiziționarea autoturismului ... a fost facuta luând in considerare intenția de a desfășura activități economice mai ample, situație impusa de creșterea cerințelor si standardelor partenerilor sai . Aceste activități viitoare , așa cum de altfel rezulta si din rezultatele financiare anuale , duc la creșterea veniturilor si implicit a volumului operațiunilor taxabile . Achiziționând acest autoturism in sistem leasing ,si văzând dispozițiile art.145 Cod fiscal, petenta a solicitat deducerea T.V.A. iar potrivit art.146 (1) lit.a) Cod fiscal, condiția pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei este ca persoana impozabila sa dețină o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155. Mai prezinta ca societatea avand deja un autoturism la momentul achiziționării si un singur salariat, considera ca nu poate duce la concluzia ca achiziționarea a inca unui autoturism nu ar fi făcuta in scopul realizării de venituri impozabile . Mai arata ca Curtea Europeana de Justiție a considerat in numeroase cazuri ca inca de la momentul efectuării primei investiții persoana impozabila inițiază o activitate economica . Astfel , deciziile Curții in aceste cazuri au fost ca T.V.A. plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusa de către persoana impozabila, chiar si in cazul in care nu s-au obținut venituri la data deducerii.

Art. 145: Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2)Orice persoană impozabilă are dreptul si deducă. taxa aferenta acestea sunt destinate utilizarii folosul următoarelor operațiuni;

a)operațiuni taxabile;

Art. 146: Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(î)Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie sa indeplinească următoarele conditii:

a)pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au ori urmeaza sa ii fie livrate de către o persoana impozabilă, să dețină o factură emisa în conformitate cu prevederile art. 155;

In concluzie , in opinia petentei , niciuna din masurile autorității fiscale nu corespunde spiritului prevederilor legislative invocate ca temei juridic si nu se poate institui vreo sarcina fiscala contribuabilului fără sa existe un text de lege expres, cunoscut fiind in jurisprudenta instanței europene principiul *in dubio contra fiscum*.

Petenta solicita admiterea contestației și anularea măsurilor considerate nelegale ce au fost dispuse și depune următoarele documente:

- Decizie de impunere nr....
- împuternicire avocațială.

II). Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala in Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... precizeaza cu privire la impozitului pe profit faptul ca organele de control au stabilit la sursa impozitului pe profit o diferența in suma totala de ... lei, din care: .. lei pentru anul .. și .. lei pentru anul ... Diferența de impozit pe profit se datorează ajustării cheltuielilor cu chiria spațiului, ajustare in suma de .. lei (.. lei pentru anul.. și .. lei pentru anul ..) dar și a unor cheltuieli cu deplasările in suma de .. lei pentru anul .. (acestea din urma nefiind contestate in mod distinct in obiectul contestației depusa la A.I.F...).

Prezinta ca societatea a încheiat un contract de închiriere (nr...) cu .. , soția administratorului, obiectul închirierii fiind spațiu de ..mp, reprezentând o cota parte (...%) din spațiul imobilului deținut de soție in calitate de proprietar al imobilului ,locuința persoana la prețul chiriei spațiului utilizat de agentul economic, a fost stabilita la suma de ... ron/an și având in vedere prevederile:

- art. 7 pct. 21 lit a) din Legea nr. 571/2003 (R) , s-a constatat ca dl. .. , administratorul și asociatul unic al societății, este persoana afiliata cu

- art. 79 alin.(2) din OG 92/2003, conform căruia..." in vederea stabilirii preturilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoanele afiliate, au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, sa întocmească și sa prezinte, in termenele stabilite de acesta, dosarul preturilor de transfer. "

In consecința, prin adresa nr. .., organele de control au solicitat societății Dosarul Preturilor de Transfer.

S.C. ... a depus la sediul A.I.F...dosarul preturilor de transfer , înregistrat sub nr. .. in care, pentru justificarea prețului practicat cu facturarea chiriei spațiului au fost folosite informații din publicații ce fac referire la închirierea de spatii (imobile de lux) către potențiali clienți, anunțuri ce fac trimitere la suprafața, tarif de închiriere, etc. In acest sens se justifica acest aspect cu copii ale acestor anunțuri aduse de agentul economic in susținerea prețului practicat la închirierea imobilului.

Organele de control au considerat ca dosarul nu cuprinde toate informațiile și au solicitat, in conformitate cu prevederile art. 2 alin (2) din Ordinul 222/2008, prin adresa nr. ... informații suplimentare.

In completarea dosarului initial depus, reprezentantul societății justifica tariful utilizat prin anexarea și a unei analize comparative privind structura prețului utilizat de entitate in tranzacțiile cu persoana afiliata fata de structura prețului utilizat de prestatori independenți, și in susținere, anex-

eaza copia acestei analize comparative-anexa la dosarul de inspecție fiscală.

Analizând acest document organele de inspecție fiscală arată ca se pot trage următoarele concluzii:

- agentul economic încearcă să justifice utilizarea metodei comparării prețurilor, prin invocarea existenței unei comparabile externe, fără însă a nominaliza care este acea comparabilă externă.

Conform metodei agreate de Codul fiscal, metoda comparării prețurilor caută un produs comparabil pentru tranzacția supusă analizei, pentru care același produs/serviciu este **Organul de inspecție fiscală**: apreciază ținând cont de probele anexate dosarului de contestație, următoarele:

Conform metodei agreate de Codul fiscal, metoda comparării prețurilor caută un produs comparabil pentru tranzacția supusă analizei, pentru care același produs/serviciu. Afirmările societății cum că obiectul de activitate al societății, contractele de furnizare servicii încheiate, importanța economică și socială a partenerilor societății reprezintă condiții sine qua non pentru deținerea unui spațiu de lux nu sunt justificate deoarece:

- societatea ce are ca obiect de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri și management" deține un sediu social situat într-un bloc de locuințe și nu reiese de niciunde cum că aceste activități nu se pot desfășura într-un apartament situat într-un bloc de locuințe. Derularea acestor activități nu este condiționată în nicio prevedere legală sau normă de siguranță restrictivă din punct de vedere al spațiului în care se derulează activitatea economică.

- deși invocă existența contractelor "de prestări servicii ca imagine a activității principale desfășurate de societate, aceasta nu a prezentat la control decât un singur contract de prestări servicii care are drept finalitate achiziția de terenuri agricole pentru o companie persoană juridică nerezidentă, iar în cuprinsul acestui singur contract (deci din analiza termenilor contractuali), nu reiese nicidecum obligația prestatorului (în speța a agentului economic), de a pune la dispoziția partenerului de afaceri condiții ambientale de lux, care să condiționeze încheierea afacerii.

- organele de inspecție fiscală nu au contestat faptul că utilizarea spațiului închiriat nu ar concura la realizarea de activități economice ci au verificat prețul tranzacției, constatând că nu respecta principiul prețului de piață, fiind supraevaluat, având drept consecință ajustarea acestor costuri, conform prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea 571/2003....."autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricare dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției."

Cu privire la achiziția autoturismului ... pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a T.V.A. invocând drept temei legal neutilizarea acestuia în folosul operațiunilor taxabile, acestea precizează că deoarece societatea deține pentru deplasarea în teren pentru

achiziționarea terenurilor agricole, un autoturism ..., iar pentru activitatea de consultanță în afaceri nu este stipulată ca și condiție necesitatea achiziției unui alt autoturism. Mai mult de atât chiar legislația fiscală impune societăților deductibilități limitate la utilizarea de către administrator a unui singur autoturism. Se precizează faptul că societatea nu deține salariați, singurul personal ce concurează la realizarea obiectului de activitate fiind chiar administratorul societății.

Invocarea de către agentul economic a faptului că achiziția este justificată de intenția de a angaja un salariat care să utilizeze această mașină, îi permite deducerea taxei pe valoare adăugată este eronată și greșit asimilată prevederii conform căreia se poate deduce taxa pe valoare adăugată dacă agentul economic intenționează să desfășoare activități economice.

Agentul economic face astfel trimitere eronată la prevederile art. 145 alin.(4) din Legea 5671/2003 din Codul fiscal și cele ale pct.-ului 45 alin.(1) din H.G. 44/2004, deoarece, societatea confundă intenția de angajare a unui salariat cu dreptul de deducere a taxei de către un agent economic neînregistrat în scopuri de T.V.A. care intenționează să desfășoare o activitate economică. De asemenea agentul economic invocă necesitatea achiziției autoturismului de creșterea cerințelor și standardelor partenerilor de afaceri, condiție care nu reiese de niciunde, nici măcar din deplasările efectuate de autoturismul achiziționat, pentru care, pentru a justifica că este utilizat în scopul operațiunilor economice, agentul economic trebuia să întocmească foi de parcurs, care să cuprindă informații minimale de genul: - kilometrii parcurși locația utilizatorului autoturismului, etc

Organele de control fiscal propun respingerea contestației privind T.V.A. stabilită suplimentar la control în suma de .. lei și impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de .. lei, respectiv majorări de întârziere în suma de .. și penalități de întârziere în suma de ... lei, ca fiind neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

III). Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul contestației precum și actele normative în vigoare în perioada invocată de contestatoare și organul de control se rețin următoarele:

A) Referitor la impozitul pe profit în suma de ... lei cât și la majorările de întârziere aferente impozit pe profit în suma de ... lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de ..lei;

In fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr .. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .. organele de inspecție fiscală au stabilit în

perioada ... impozit pe profit de plata in suma de ...lei ce a fost contestat de petenta.

Perioada supusa verificarii privind impozitul pe profit: ..

Intrucat din analiza dosarului cauzei s-a constatat ca S.C.... nu a depus in sustinere si dovezile pe care isi intemeiaza contestatia, cu adresa nr. ... din .. i s-a solicitat ca in termen de 5 (cinci) zile de la primire sa depuna dovezi care sa ii sustina cele afirmate in contestatia formulata.

Desi, aceasta adresa a fost primita de petenta in data de ..,potrivit confirmarii de primire aflata in original la dosarul cauzei, pana pe data de .. nu a dat curs solicitarii venite din partea organului de solutionare al contestatilor si nu a depus documente din care sa rezulte cele afirmate in contestatie, asa cum l s-a solicitat.

A.1) Referitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal cu chiria.

Din impozitul pe profit in suma de .. lei contestat de societate ,suma de .. lei (compusa din .. lei impozit pe profit aferent anului .. si .. lei impozit pe profit aferent anului..) este aferenta cheltuielilor cu chiria aferente unui spatiu cu destinata de locuinta de .. lei (.. lei pentru anul... .. lei pentru anul ..), considerate de catre organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal.

Petenta considera ca aceasta cheltuiala este deductibila fiscal in intregime ,intrucat aceasta este efectuata in scopul realizarii de venituri fiind cuprinsa in pretul activitatii de consultanta.

Din constatarile organelor de control respectiv din Raportul de inspectie fiscala nr... din data de ..ce a stat la baza emiterii Deciziei nr. .. din data de ..,capitolul IV "Dosarul preturilor de transfer", S.C..... a inregistrat in cheltuieli cu chiria in baza unui contract incheiat cu o persoana afiliata.

In ceea ce priveste relatiile de afiliere art. 7 "Definitii ale termenilor comuni" alin. (1) pct. 21 lit. a) si pct. 31 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile stipuleaza :

pct.21

„(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații.

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

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

Avand in vedere prevederile legale de mai sus inspectorii fiscali au constatat in mod corect ca societatea S.C. avand ca unic asociat si administrator pe d-nul .. are relatii de afiliere cu d-na ... ,ce este sotia asociatului, persoana fizica cu care a fost incheiat contractul de chirie pentru spatiul de locuit.

Drept urmare a fost solicitat dosarul preturilor de transfer in conformitate cu cerintele O.M.F.P. 222/2008, prin adresa nr... pentru justificarea preturilor de transfer pentru perioada

Dosarul preturilor de transfer a fost depus de petenta in data de .. sub nr. ...

Constatand ca dosarul preturilor de transfer este incomplet prin adresa nr. .. din data ... organele de control fiscal au solicitat completarea acestuia.

Organul de control constatand ca dosarul preturilor de transfer solicitat este incomplet, au procedat la estimarea preturilor de transfer optand pentru metoda compararii preturilor, prin identificarea a trei preturi practicate de furnizori independenti pentru fiecare element tranzactionat au stabilit un pret mediu si au ajustat (in sensul diminuarii) cheltuielile efectuate de societate pentru chiria cu spatiul inchiriat.

In urma efectuării ajustării organul de control a stabilit o diferență de de cheltuiela nedeductibila fiscal in suma de .. lei aferenta anului .. si .. lei aferenta anului .. si au procedat la recalcularea profitului impozabil majorand profitul impozabil cu suma de .. lei, rezultand astfel un impozit pe profit in suma de .. lei aferent acestei baze impozabile.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) si alin. (5) si art. 11 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completrările ulterioare in care se stipuleaza:

ART. 19 Reguli generale

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

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

Art.11

„(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;”

Conform prevederilor pct. 23, pct. 24 și pct. 25 din H.G. 44 / 2004 privind normele de aplicare ale Codului fiscal referitoare la art. 11 se arată:

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor). Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se

corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate”

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

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

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

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

Asa, cum prevede art. 11 alin. 2 din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele precum și "**orice altă metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.**"

Ca urmare, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevăzute metodele de estimare a prețului de piață al unor astfel de tranzacții printre acestea regăsindu-se și metoda comparării prețurilor.

Totodata sunt aplicabile și prevederile art. 2) și art. 3) pct. 1, pct. 2 și pct. 3 din O.M.F.P. 222/2008 privind prețurile de transfer în care se precizează :

Art. 2

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

Art. 3

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

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

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

Din analiza dosarului contestației rezulta faptul ca petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.... având la baza Raportul de inspecție fiscală., contestație în cuprinsul căreia deși invocă faptul ca aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal deoarece sunt cuprinse în costul stabilit de consultant, societatea nu depune și documente din care să rezulte acest lucru.

Referitor la susținerea petentei privitor la faptul ca aceste cheltuieli sunt cheltuieli deductibile fiscal ce sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile fiind cuprinse în costul stabilit de consultant, nu duce la soluționarea favorabilă a cauzei întrucât textul de lege prevede obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer cu justificarea cuantumurilor acestora în cazul tranzacțiilor cu persoanele afiliate și totodată prevede și reconsiderarea prețurilor de transfer când dosarul prețurilor de transfer este considerat a fi incomplet.

În situația dată, organul de soluționare a contestației a solicitat petentei prin adresa nr...., ca în temeiul prevederilor art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G.nr.92/2003, republicată, să depună documentele pe care își întemeiază contestația, respectiv copie de pe contractul în baza căruia au fost înregistrate cheltuielile cu chiria precum și alte documente pe care le considera utile în soluționarea contestației, în termen de 5 zile de la primirea adresei prin care să facă dovada celor susținute.

Adresa nr. ... a fost transmisă contestatorului prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

Deși, în data de .., așa cum rezulta din confirmarea de primire privind data postei, petenta a primit solicitarea din partea organului de soluționare a contestațiilor, până pe data de .. aceasta nu a dat curs solicitării în sensul depunerii de astfel de documente.

Având în vedere faptul ca S.C. .. nu și-a depus dovezi la dosarul contestației în conformitate cu prevederile art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare ce prevede:

Art. 206 “ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[.....]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din continutul contestatiei se retine ca aceasta cuprinde enumerarea constatarilor organelor de inspectie fiscala si calificarea acestora ca fiind incorecte, fara a fi prezentate documente in sprijinul acestor aprecieri.

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiul fiind consfintit de art. 1169 Cod Civil "cel ce face o propunere inaintea judecatii trebuie sa o dovedeasca".

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Totodata in conformitate cu art. 213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căroră:

Art.213

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. **2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizeaza: **“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”** precum si cu prevederile pct. 11.1 lit. a)si .b) din **Ordin nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca :**

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că în contestația formulată societatea pe lângă invocarea motivelor de fapt și de drept trebuia să depună și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă, motiv pentru care urmează să fie respinsă ca nemotivată și neantemeiată contestația cu privire la suma de ...lei impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria în suma de ...lei ... lei pentru anul .. și .. lei pentru anul ..).

În concluzie, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit de plată pentru anul .. în suma de .. lei și .. lei pentru anul .., motiv pentru care contestația urmează să se respingă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .. lei reprezentând impozit pe profit stabilite suplimentar prin Decizia nr.

A2) Referitor impozitul pe profit în suma de .. lei până la reintregirea sumei de ... lei contestată de petent, pentru care societatea nu aduce niciun fel de argument în susținere.

Din analiza dosarului contestației respectiv „Raportul de inspecție fiscală nr... se constată că impozitul pe profit în suma de .. lei corespunde bazei impozabile în suma de .. lei ce reprezintă cheltuieli nedeductibile cu deplasările ce sunt aferente facturii nr. ... emisă de S.C. ..

Se reține că societatea nu prezintă în susținere motivele de fapt, temeiul de drept și dovezile pe care își întemeiază contestația cu privire la suma de .. lei impozit profit, până la întregirea sumei contestate de ... lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 și art. 213 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în care se precizează :

Art. 206“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Art.213 ,(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. **2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizeaza “ **Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**” precum și cu prevederile pct.11.1 lit. a) din **Ordin nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit cărora:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

In consecința contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului, cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a întes sa conteste suma stabilita in Decizia de impunere de ..lei reprezentand impozit pe profit.

In ceea ce priveste accesoriile aferente impozit pe profit in suma de ... lei (dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .. si penalitati de intarziere ... lei) se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 119 alin(1), art.120 alin.(1)si art.121¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, unde se stipuleaza :

„Art. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120 Dobânzi

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

2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Art. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Din contextul prevederilor legale se retine ca pentru diferentele suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere incepand imediat cu ziua urmatoare termenului scadent al creantei fiscale si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Avand in vedere faptul ca va fi respinsa contestatia ca fiind neintemeiata si nemotivata pentru suma de ...lei reprezentand impozit pe profit se va respinge contestatia si pentru accesoriile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .. lei (dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .. si penalitati de intarziere .. lei)

B) Referitor la suma de .. lei reprezentand dobanzi/ majorari de intarziere pana la reintregirea sumei de ... lei contestata de societate, suma ce nu a fost stabilita prin Decizia de impunere nr. . . .

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca organele de inspectie fiscala au stabilit prin Raportul de inspectie fiscala nr. .. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere ..obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe profit in suma de ... lei reprezentand :

- .. lei dobanzi/majorari de intarziere impozit profit
- .. lei penalitati de intarziere

In drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin. (2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura in care se stipuleaza:

(2) ”Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”

Fata de prevederile de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala **nu au stabilit dobanzile aferente impozitului pe profit in suma de .. lei,** pana la reintregirea sumei contestate de .. lei, **Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala ... , ce reprezentand titlu de creanta, potrivit prevederilor art.107.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:**

„Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de or-

ganelle competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;[...]"

Pe cale de consecință, contestația se va respinge ca fiind fără obiect pentru suma de .. lei dobanzi aferente impozitului pe profit contestate de societate , ce nu a fost stabilite ca obligație de plată de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. ... în temeiul pct. 11.1 lit.c din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011, care precizează:

Contestația poate fi respinsă ca:(...)

“ c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect”.

C) Referitor la suma de .. reprezentând T.V.A. aferent achiziționării unui autoturism ... cu factura nr. ... pentru care nu s-a acordat drept de deducere:

Perioada supusă verificării privind T.V.A.: ...

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală n.... ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr .. organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru suma de.. lei reprezentând T.V.A., din factura de achiziționare a unui autoturism ..., deoarece acesta nu este utilizat în folosul operațiunilor taxabile motivat de faptul că unitatea detine deja un autoturism utilizat în cadrul activității de către administrator.

Suma de .. lei reprezentând TVA este aferentă facturii fiscale nr. .. emisă de S.C. ..

Petenta contestă concluziile inspectorilor fiscali și consideră că în mod eronat nu i s-a acordat dreptul de deducere fiindcă achiziția a fost făcută cu intenția de a desfășura activități economice.

In drept, sunt aplicabile prevederile art 145 și 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ ART. 145 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;”

„ART. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Referitor la modul de aplicare al art. 145¹, H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal precizează la pct. 45¹

„ (1) În aplicarea [art. 145¹](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție prezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene ori medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate ori transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) ori prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj ori către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.

Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări.

În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul [art. 145¹](#) alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Asadar conform cadrului legal invocat se retine faptul ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Dar totodata in cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă

autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule.**

Din analiza dosarului contestației se reține faptul că societatea a achiziționat un autoturism marca .. , fără să facă dovada că acest vehicul a fost achiziționat strict în scopul desfășurării de activități taxabile ce dau drept de deducere pentru T.V.A., așa cum sunt definite la art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr...având la baza Raportul de inspecție fiscală ... invocând în cuprinsul acesteia că achiziționarea a încă unui autoturism nu poate duce la concluzia că această achiziție nu ar fi fost făcută în scopul realizării de venituri impozabile, însă nu prezintă în susținere documente care să susțină afirmațiile.

Referitor la deductibilitatea T.V.A. aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se rețin următoarele:

Articolul 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, ***principiul prevalenței economicului asupra juridicului***, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.

A fortiori, o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de T.V.A., are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

În situația dată, organul de soluționare a contestației a solicitat petentei prin adresa nr..., ca în temeiul art. 206 alin.(1) lit d) din O.G.nr.92/2003, republicată, să depună documentele pe care își întemeiază contestația, în termen de 5 zile de la primirea adresei.

Adresa nr.... , a fost transmisă contestatorului prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

Deși în data de ... așa cum rezultă din confirmarea de primire privind data postei, petenta a primit solicitarea organului de soluționare a contes-

tatiilor, pana pe data de aceasta nu a dat curs solicitarii in sensul depunerii de astfel de documente.

Avand in vedere faptul ca S.C. nu si-a depus dovezi la dosarul contestatiei in conformitate cu prevederile art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare ce prevede:

Art. 206 “ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[.....]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din continutul contestatiei se retine ca aceasta cuprinde enumerarea constatarilor organelor de inspectie fiscala si calificarea acestora ca fiind incorecte, fara a fi prezentate documente in sprijinul acestor aprecieri.

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiul fiind consfintit de art. 1169 Cod Civil “cel ce face o propunere inaintea judecatii trebuie sa o dovedeasca”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In conformitate cu art. 65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala ,republicata,cu modificarile si completarile ulterioare :

“Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal

Totodata in conformitate cu art. 213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căroră:

Art.213

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. **2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizează: **“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

precum și cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și b) din **Ordin nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca :**

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că în contestația formulată societatea pe lângă invocarea motivelor de fapt și de drept trebuia să depună și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă.

În concluzie, în mod corect inspectorii fiscali nu au dat drept de deducere pentru T.V.A. în suma de ...lei, deoarece societatea nu face dovada susținerii cu documente, din care să rezulte ca aceasta să se încadreze în excepțiile prevăzute de legea fiscală, **motiv pentru care contestația urmează să fie respinsă ca neantemeiată și nemotivată pentru acest capăt de cerere.**

C) Cu privire la contestația formulată împotriva Raportului de inspectie fiscală nr. ..

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 109 alin. (1) și alin.(3), art.205 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"Art. 109

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(3) Raportul de inspectie fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

"Art. 205

(1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii."

Art. 209 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspectie fiscală;

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din H.G. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala **"titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :**

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

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

- a) *deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*
- b) *deciziile referitoare la bazele de impunere;*
- c) *deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*
- d) ***** Abrogat.**
- e) *deciziile privind nemodificarea bazei de impunere*

De asemenea , conform art. 41 din O.G. nr. 92/2003 din Codul de procedura fiscal republicata, actul administrativ fiscal **“În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”.**

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

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

Astfel ,se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el in-susi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a Deciziei de impunere fiind o anexa a acesteia motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca inadmisibila pentru acest capat de cerere.

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

DECIDE :

Art.1 Respingerea ca neantemeiata si nemotivata a contestatiei S.C., formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .. cu privire la suma de... lei reprezentand:

- ... lei impozit profit,
- ... lei dobanzi/majorari de intarziere impozit profit,
- ... lei penalitati de intarziere impozit profit,
- .. lei reprezentand T.V.A.

Art.2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestatiei S.C. ... cu privire la suma de ... lei reprezentand dobanzi/ majorari de intarziere ,ce nu au fost stabilite prin Deciziei de impunere nr. ... contestata.

Art.3. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei S.C. .. cu privire Raportului de inspectie fiscala nr. ...

Art.4 . Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ...in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....