



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. _____ / _____ 2009
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL din Z,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.Z
reînregistrată cu nr.Z

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică prin adresa nr.Z, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu nr. Z, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de **SC X SRL** din Z, str. Z, județul Z, Z.

Societatea a formulat contestație împotriva deciziei de impunere nr.Z emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii Z în baza raportului de inspecție fiscală nr.Z pentru suma totală de Z lei suma reprezentând:

- impozit pe profit în suma de Z lei;
- dobânzi în suma de Z lei aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere în suma de Z lei aferente impozitului pe

profit.

SC X SRL a depus și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Z, două contestații identice împotriva deciziei de impunere nr.Z, una transmisă prin poșta semnată și stampilată de avocat "Z" în baza unei împuterniciri avocațiale înregistrată sub nr.Z și una semnată și stampilată de societatea înregistrată sub nr.Z.

Prin adresa nr.Z înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Z, societatea **SC X SRL** renunță la contestația cu nr.X. Ulterior, în data de X societatea **X SRL** comunică prin fax, Direcției Generale de

Soluționare a Contestatiilor faptul ca se renunța la cele două contestatii nr.X și nr.X, cerere înregistrată sub nr.X.

Prin Decizia nr.X emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a luat act de renunțarea **SC X SRL** la contestarea formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X emisă de reprezentantii Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului X.

Prin adresa nr.X emisă de Direcția Generală Juridică, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor sub nr.X, se comunică faptul că prin Decizia civilă nr.X, pronunțată în Dosarul nr.X, aflat pe rolul Inaltei Curți de Casă și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal, s-a admis acțiunea **SC XSRL** din X și a anulat Decizia nr.X emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **obligând Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze contestația formulată de reclamantă, înregistrată sub nr.X.**

Pe cale de consecință, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor va relua procedura administrativă de soluționare a contestației **SC X SRL.**

Societatea contestă suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria neacceptate la deducere;
- X lei majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

1) Prin adresa nr.X Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a transmis Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului X - Decizia nr.X prin care s-a dispus desființarea deciziei de impunere nr.X pentru suma de Z lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria utilajelor, majorări și penalități aferente, urmând ca reprezentantii inspecției fiscale să emită o altă decizie de impunere, pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe.

Societatea menționează faptul că Decizia nr.Z nu a fost comunicată societății iar, desființarea deciziei de impunere nr.Z a avut loc ca urmare a

actiunii societatii prin admiterea recursului de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei, prin decizia nr.Z, dosar nr.Z.

In urma desfiintarii deciziei de impunere nr.Z organele de inspectie fiscala au efectuat la **SC X SRL** verificarea aceleiasi perioade Z-Z pentru acelasi impozit, respectiv impozitul pe profit.

Astfel, organele de inspectie fiscala au emis o noua decizie de impunere nr.Z in baza raportului de inspectie fiscala nr.Z prin care au fost stabilite in sarcina societatii **X SRL** "*obligatii fiscale mai mari decat cele retinute initial prin decizia de impunere desfiintata.*"

Societatea **X SRL** contesta decizia de impunere nr.Z privind obligatiile suplimentare de plata in valoare de Z lei, decizie care este considerata nelegala si netemeinica intrucat, "*prin emiterea deciziei contestate s-a incalcat flangrant principiul NON REFORMATION IN PEJUS, care interzice agravarea situatiei debitorului in propria sa cale de atac, si ca urmare a exercitarii dreptului sau legal de contestatie.*"

2) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala

a) **SC X SRL** contestă impozitul pe profit stabilit de organele de inspectie fiscala deoarece acesta este "*rezultatul incalcarii prevederilor OG nr.47/1997 privind impunerea unor venituri realizate in România de persoane fizice si juridice nerezidente, OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente si Conventiei pentru evitarea dublei impuneri, ratificata de tara noastra prin Decretul nr.82/1977 [...]*".

Societatea mentioneaza faptul ca in cazul in care exista conventii pentru evitarea dublei impuneri "*legea fiscala aplicabila o constituie prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri*".

Conventia pentru evitarea dublei impuneri din data de Z dintre Z si Romania precizeaza in cadrul art.7 faptul ca veniturile obtinute in Romania de societati Z se impoziteaza in Z iar nu in România, cu exceptia cazului in care societatea Z are un sediu stabil in Romania.

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

- societatea italiana Z nu are si nu a avut sediu stabil sau punct de lucru in Romania,

- veniturile inregistrate de societatea Z au fost inregistrate in mod corect in contabilitate,
- societatea Z a platit in Z impozitul legal aferent acestor venituri la o rata de impozitare de Z%,
- societatea Z are certificat de rezidenta fiscala si face dovada platii in Z a impozitului aferent veniturilor realizate in Romania.

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

b) Societatea **X SRL** contesta si faptul ca organele de inspectie fiscala au utilizat la estimarea valorii de piata a tranzactiilor privind inchirierea echipamentelor industriale, metoda *“cost plus”* in locul metodei *“compararii preturilor”*.

Astfel, societatea **X SRL** sustine ca au fost depuse o serie de documente care prezinta tarifele practicate pentru inchirierea de utilaje din Z de genul, natura si performantele utilajelor pe care societatea contestatoare le-a inchiriat, dar pe care organele de inspectie fiscala nu le-au luat in considerare la intocmirea raportului de inspectie fiscala ce a sta la baza deciziei de impunere nr.Z, contestata.

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

II. Prin decizia de impunere contestata nr.Z organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a Judetului Z – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. Z:

Perioada verificata :

Z -Z – pentru impozitul pe profit.

Directia Generala de Solutionarea Contestatiilor prin adresa nr.Z a transmis DGFP Z – Activitatea de Inspectie Fiscala Decizia nr.Z privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL** inregistrata sub nr.Z.

Prin Decizia nr.Z emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a dispus **desființarea deciziei de impunere nr.Z** pentru suma de Z lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria utilajelor neacceptate la deducere, majorari si penalitati aferente, urmand ca reprezentantii inspectiei fiscale sa emita o alta decizie de impunere, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi impozite si taxe.

Fata de acestea organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea impozitului pe profit aferent operatiunilor de inchiriere utilaje de la Z si au constatat urmatoarele:

SC X SRL Z a inchiriat o serie de utilaje apartinand firmei Z in baza Contractului de inchiriere de echipamente industriale nr.Z prin care se prevede ca firma Z in calitate de locatar inchiriaza **SC X SRL Z**, in calitate de locatar, urmatoarele echipamente industriale:

- Excavator frontal FIAT - HITACHI 330;
- Cilindru compactor VIRZGEN HAMM;
- Buldozer FIAT - HITACHI 150;
- Statie Betoane.

Tarifele practicate de firma Z pentru inchirierea utilajelor care rezulta din facturile verificate sunt urmatoarele:

- Excavator frontal FIAT - HITACHI 330 – Z euro/zi,
- Cilindru compactor VIRZGEN HAMM – Z euro/zi,
- Buldozer FIAT - HITACHI 150 – Z euro/zi,
- Statie Betoane – Z euro/zi.

Valoarea totala a facturilor de prestari servicii emise de firma Italiana este de Z euro.

Din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala s-a constatat faptul ca dl. Z detine 50% din partile sociale ale societatii **X SRL** fiind si administrator al societatii. Deasemenea dl. Z este asociat si in cadrul societatii Z detinand 50% din partile sociale.

In baza acestor constatari si in conformitate cu prevederile art.27 alin.3 din Legea nr.414/2002 si art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca cele doua societati **X SRL** si Z din Z sunt considerate asociate.

In conformitate cu cele constatate si in baza prevederilor art.27 din Legea nr.414/2002, art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 si art.9 din Decretul nr.82/1977 pentru aprobarea Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre

Romania si Z, organele de inspectie fiscala au procedat la reconsiderarea cheltuielilor **SC X SRL** cu inchirierea utilajelor de la societatea Z din Z tinand cont de valoarea de piata a tranzactiilor prezentate.

Pentru stabilirea pretului de piata al tranzactiilor derulate cu societatea din Z respectiv, inchirierea de utilaje, s-au solicitat societatii **X SRL** informatii referitoare la operatiuni similare.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca Directia Generala de Solutionarea Contestatiilor prin adresa nr.Z a solicitat societatii **X SRL** prezentarea de inscrisuri *“din care sa rezulte daca tariful operatiunilor de inchiriere a unor utilaje similare cu cele inchiriate de la firma Z se incadreaza in tarifele practicate si de alte firme pe piata [...]”*, societatea nedand curs solicitarii.

Intre DGFP – z Contribuabili Mijlocii si imputernicitul societatii contestatoare Cabinetul de avocatura Z, a avut loc in luna Z o corespondenta privitoare la prezentarea de inscrisuri care sa contina *“tarifele referitoare la prestari de servicii de acelasi fel executate de societati independente si care practica tarife specifice tranzactiilor necontrolate”*. **SC X SRL** prin adresa nr.Z a prezentat oferte de pret de la societati independente din Z pentru inchirierea de utilaje unde sunt prezentate urmatoarele tarife:

- inchiriere excavator pe senile de la societatea Z – Z euro/zi,
- cilindru compactor, excavator pe senile, icarcator frontal cde la societatea Z – de la Z euro/zi pana la Z euro/zi,
- cilindru compactor, excavator pe senile, incarcator frontal de la societatea Z – de la Z euro/zi pana la Z euro/zi.

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

Organele de inspectie fiscala au stabilit in vederea aplicarii metodei cost-plus, costurile principale ale societatii din Italia cu inchirierea utilajelor societatii **X SRL** plecand de la costurile de achizitie ale utilajelor, respectiv de la

cheltuielile cu leasingul in cazul utilajelor achizitionate prin leasing la care s-au adaugat costurile cu primele de asigurare pentru utilaje.

Pentru perioada Z au fost stabilite costuri in valoare de Z euro.

Organele de inspectie fiscala in vederea stabilirii valorii de piata a tranzactiilor efectuate intre cele doua societatii, au solicitat Directiei Regionale de Statistica Z date referitoare la stabilirea ratei profitului realizat de societati care au ca obiect de activitate "*inchirierea de masini si echipamente pentru constructii, fara personal de deservire aferent*" – CAEN 7132.

Astfel, s-a stabilit pentru societatile din domeniu, pentru anul Z o rata a profitului de Z %, in anul Z o rata a profitului de Z% si in anul Z o rata a profitului de Z%.

In baza acestor date, organele de inspectie fiscala au stabilit pretul de piata al inchirierii utilajelor de la societatea din Italia pentru **SC X SRL** tinand cont de costurile principale si de rata profitului stabilita, rezultand un pret de piata al tranzactiilor de Z lei mai mic cu Z lei fata de valoarea totala a facturilor primite.

In conformitate cu prevederile art.27 alin.1 si 2 din Legea nr.414/2002, art.11 alin.1 si 2 cap.IV din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a stabilit diminuarea cheltuielilor societatii **X SRL** cu suma de Z lei pentru care s-a calculat impozit pe profit pentru perioada Z in conformitate cu art.2 din Legea nr.414/2002 si art.17 din Legea nr.571/2003 in suma de Z lei, dobanzi in suma de Z lei si penalitati de intarziere in suma de Z lei calculate pana la data de Z.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit in suma de Z lei, majorarile de intarziere in suma de Z lei si penalitatile de intarziere in suma de Z lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au stabilit valoarea de piata a tranzactiilor dintre persoane juridice afiliate fara a avea in vedere la stabilirea pretului de piata, preturile practicate de entitati independente pentru tranzactii similare pentru aceeasi perioada, asa cum s-a precizat prin decizia nr.Z de solutionare a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr.Z si fara a tine cont de dispozitiile legale potrivit carora prin noul act administrativ fiscal incheiat ca urmare unei decizii de desfiintare nu

se pot stabili in sarcina contestatoarei sume mai mari decat cele din actul desfiintat.

Perioada supusa inspectiei fiscale: Z.

În fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Z – Contribuabili Mijlocii au procedat la reverificarea societatii **X SRL** ca urmare a Deciziei nr.Z a ANAF- Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin care s-a dispus **desfiintarea deciziei de impunere nr.Z** emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP - Z pentru suma de Z lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria utilajelor neacceptate la deducere, majorari si penalitati aferente.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inchiriat in baza Contractului de inchiriere echipamente industriale nr.Z cu Z, excavator frontal FIAT -HITACHI 330, Cilindru compactor VIRZEN HAMM, Buldozer FIAT-HITACHI si statie betoane, cele doua societati fiind societati asociate/afiliate deoarece Z este asociat la Z si administrator la SC X SRL Z.

La reverificare organele de inspectie fiscala au solicitat societatii contestatoare sa prezinte date referitoare la tarife care sa se refere la prestari de servicii de acelasi fel executate de societati independente si care practica tarife specifice tranzactiilor necontrolate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit faptul ca ofertele de pret prezentate de societate *“nu reprezinta preturi ale unor tranzactii convenite intre entitati independente, deci preturi care rezulta din tranzactii care au avut loc (executate)”*.

Astfel, organele de inspectie fiscala neavand la dispozitie informatii asupra preturilor convenite intre entitati independente care practica tarife specifice tranzactiilor necontrolate au procedat pentru estimarea valorii de piata a tranzactiilor dintre persoane afiliate la metoda *cost – plus* tinand cont de costurile principale si de rata profitului stabilita din datele obtinute de la Directia Regionala de Statistica Z si au stabilit in sarcina **SC X SRL** suma totala de Z lei reprezentand impozit pe profit suplimentar.

Societatea contestatoare nu este de acord cu metoda stabilirii pretului de piata al inchirierii utilajelor de la societatea Z, aratand ca organele de inspectie fiscala *„au utilizat date statistice straine de realitatea operatiunii intervenite [...]”*.

Totodata, societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala au incalcat principiul „NON REFORMATIO IN PEJUS” potrivit caruia nu se poate agrava situatia societatii in propria sa cale de atac.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“ART. 216 - Soluții asupra contestației

(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.”

coroborat cu prevederile pct.12.8 din OPANF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

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

Astfel, legiuitorul a prevazut ca in cazul desfiintarii actului administrativ fiscal, reverificarea va viza aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, iar prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili sume mai mari decat in cele din actul desfiintat, in virtutea principiului NON REFORMATIO IN PEJUS, principiu a carui menire este sa sigure exercitarea cailor de atac fara temerea celui indreptatit la aceasta ca poate determina agravarea propriei situatii.

In cauza, reverificarea a avut la baza, dupa cum s-a aratat, imprejurarea desfiintarii deciziei de impunere nr.Z emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.Z, fapt mentionat si prin raportul de inspectie fiscala din data de Z – pagina nr.Z, capitolul Z Constatari fiscale –, care a stat la baza deciziei de impunere nr. Z.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.Z s-au stabilit in sarcina **SC X SRL** obligatii in suma totala de Z lei fata de Z lei, obligatii stabilite prin Decizia de impunere nr.Z.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nr.Z in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr.Z desfiintata, fata de raportul de inspectie fiscala nr.Z in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr.Z, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii un impozit pe profit suplimentar mai mare decat cel stabilit prin decizia de impunere din Z, desfiintata, cu incalcarea pct.12.8 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005.

Mai mult, fata de prevederile legale mentionate in cuprinsul Deciziei nr. Z emisa de ANAF - Directia Generala de Solutionarea Contestatiilor se retine ca pretul de piata se stabileste prin raportarea la tranzactii comparabile

necontrolate, ori organele de inspectie fiscala au aplicat eronat metoda *cost-plus* stabilind pretul de piata pe baza costurilor principale majorate cu rata profitului stabilita fara a verifica **prețul prestarilor de acelasi fel practicate de societati independente si care practica tarife specifice tranzactiilor necontrolate identice sau similare pe aceeasi perioada**, asa cum s-a stabilit prin Decizia nr.Z emisa de ANAF- Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor prin care s-a dispus **desfiintarea deciziei de impunere nr.Z**.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii sa prezinte date referitoare la tarife care sa se refere la prestari de servicii de acelasi fel executate de societati independente si care practica tarife specifice tranzactiilor necontrolate fara a analiza tranzactii similare ce au avut loc intre persoane independente, asa cum prevede legea interna, pentru determinarea **prețului intern pentru mărfurile și serviciile identice sau similare livrate în țară**.

Asa cum s-a mentionat in cuprinsul Deciziei nr.Z sunt aplicabile urmatoarele dispozitii legale:

- art.27 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit caruia:

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

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

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

(3) În mod particular, sunt persoane asociate:

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

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

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

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

Potrivit HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:

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

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

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

27.3. Pentru transferul de bunuri, produse, mărfuri sau servicii între entități aparținând aceluiași grup valoarea de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit entitățile care nu aparțin aceluiași grup, 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 compararea prețului dintr-o tranzacție controlată cu:

[...] b) **prețul intern pentru mărfurile și serviciile identice sau similare livrate în țară (compararea cu prețurile existente pe piață, pe care contribuabilul sau o persoană aparținând aceluiași grup le-a convenit cu entități care nu aparțin aceluiași grup).**

Pentru aplicarea metodei **comparării prețurilor** valoarea de piață a tranzacției va fi determinată prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități apropiate, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor de evaluat. 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 va corecta cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate, cu condiția ca aceste diferențe să se bazeze pe elemente de probă care să stabilească faptul că acestea sunt rezonabile sau exacte.[...]

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

adăugării profitului la costurile de mai sus poate fi considerat prețul de piață al tranzacției controlate.

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

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

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

Coroborate cu art.11 alin.2 din Legea n.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“(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; [...].”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, 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.

Pentru realizarea unui echilibru între organele de inspecție fiscală și societate privind analizarea tranzacțiilor este necesar să fie luate în considerare toate aspectele sistemelor relevante în acest caz de prețuri de transfer, cel mai important aspect fiind prezentarea și obținerea de probe.

Ca și societatea, organele de inspecție fiscală au obligația probatorie în propriile sale relații cu societatea verificată.

Procedura de verificare a prețurilor de transfer trebuie întreprinsă pe cale amiabilă, atât societatea verificată cât și organul de inspecție fiscală vor stabili informații relevante pentru circumstanțele cazului privind prețurile de transfer. Din acest motiv nu trebuie să fie definit cazul în mod particular ci în mod generalizat pentru că sunt caracteristici diferite pentru fiecare tranzacție, în funcție de care se stabilește prețul de transfer.

Acestea ar putea include, natura, termenii tranzacției, condițiile economice, bunurile implicate în tranzacție, modul în care produsele și serviciile care fac obiectul tranzacției circulă între societățile afiliate, schimbările produse în condițiile comerciale sau renegocierea acordurilor existente. Ar putea include de asemenea o descriere a circumstanțelor oricăror tranzacții cunoscute, dintre contribuabil și o parte neafiliată, similară tranzacției cu o companie afiliată străină și orice informație care ar putea indica dacă sunt circumstanțe comparabile, dacă au intrat într-o tranzacție structurată asemănător. Alte informații utile pot include o listă a tuturor societăților comparabile cunoscute care au tranzacții controlate.

În acest sens este aplicabil Ordinul nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, dat în aplicarea prevederilor art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Din raportul de inspectie fiscala nr.Z si din documentele aflate la dosarul cauzei **nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au verificat si obtinut informatii referitoare la operatiuni similare de inchiriere utilaje, operatiuni efectuate pe piata interna de societati similare, cu atat mai mult cu cat, asa cum s-a aratat prin Ordinul nr.222/2008 s-a prevazut procedura privind continutul dosarului privind preturile de transfer.**

Avand in vedere considerentele de mai sus, se va desfiinta decizia de impunere nr.Z din data de Z emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii Z pentru impozitul pe profit, majorari si penalitati de intarziere aferente, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii Z prin alta echipa, sa reanalizeze situatia in functie de dispozitiile legale mai sus invocate tinand seama, pentru perioada Z-Z si de celelalte argumente ale societatii contestatoare prezentate in contestatia nr.Z.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.12.8 din OPANF nr.519/2005, art.27 din Legea nr.414/2002, pct. 27.2, 27.3, 27.4, 27.6 din HG nr.859/2002, art.11 alin.2 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se:

D E C I D E

Desfiintarea Deciziei de impunere nr.Z emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii Z, pentru suma de **Z lei**, reprezentand:

- Z lei impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria
 neacceptate la deducere;

-Z lei majorari de intarziere/dobanzi aferente
 impozitului pe profit;

- Z lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Z sau la Curtea de Apel Z, in termen de 6 luni de la comunicare