



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr.115 **din _____ 2011**

privind soluționarea contestației formulată de S.C. _____ S.R.L. comuna _____, județul Brăila, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr. ___/___ 2011

Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. ___/___ 2011, înregistrată la direcția teritorială sub nr. ___/___ 2011, privind contestația formulată de S.C. _____ S.R.L. Brăila împotriva deciziei de impunere nr.F-BR-___/___ 2011, emisă de organul de inspecție fiscală.

S.C. _____ S.R.L. are sediul în comuna _____, județul Brăila, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J09/___/2000, are atribuit codul fiscal _____ și este reprezentată de _____-persoană fizică autorizată în calitate de director, conform procurii speciale autentificată sub nr. ___/___ 2010 de către Societatea Civilă _____”, depusă la dosarul cauzei în copie legalizată sub nr. ___/___ 2011 de către notar public _____.

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale în sumă totală de _____ lei, din care impozit pe profit în sumă de _____ lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de _____ lei(majorări de întârziere în sumă de _____ lei + penalități de întârziere în sumă de _____ lei), impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de _____ lei, accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidenților în sumă de _____ lei(majorări de întârziere în sumă de _____ lei + penalități de întârziere în sumă de _____ lei), T.V.A. în sumă de _____ lei și accesorii aferente T.V.A. în sumă de _____ lei(majorări de întârziere în sumă de _____ lei + penalități de întârziere în sumă de _____ lei), stabilite prin decizia de impunere nr.F-BR-___/___ 2011.

Decizia de impunere nr.F-BR-___/___2011 a fost comunicată contribuabilului prin prezentarea persoanei împuternicite la sediul organului de inspecție fiscală, în data de 31.01.2011, conform mențiunii de pe adresa nr. ___/___2011, iar contestația a fost depusă la organul al cărui act este atacat sub nr. ___/___2011, respectând astfel termenul legal prevăzut la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207 (1) și art.209 (1) lit.a) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația înaintată cu adresa nr. ___/___2011, înregistrată la A.I.F. sub nr. ___/___2011 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr. ___/___2011, contestatoarea înțelege să conteste obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ___ lei, din care impozit pe profit în sumă de ___ lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ___ lei, impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de ___ lei, accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidenților în sumă de ___ lei, T.V.A. în sumă de ___ lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ___ lei, motivând următoarele :

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar urmare recalculării veniturilor și cheltuielilor cu arenda acordată în natură și a neacordării dreptului de deducere a serviciilor de consultanță, contestatoarea susține că:

a) în mod abuziv organul de inspecție fiscală a aplicat recalcularea prețurilor la plata în natură a arendei, pe baza unor prețuri medii comunicate de Institutul Național de Statistică, deoarece prețurile practicate au fost aplicate pentru toate contractele încheiate a căror valoare s-a stabilit în produse, în perioada 2007-2009 societatea a avut un număr mare de contracte de arendă încheiate, o bună parte din proprietarii de teren au optat pentru plata în bani, iar pentru aceștia la determinarea sumelor plătite s-a avut în vedere același preț, acesta a fost negociat în condiții normale de concurență, respectiv conform art.5 din contractul de arendă, prețurile practicate fiind prețuri de piață așa cum sunt ele definite la punctul 26 al art.7(1) din Codul fiscal.

Datorită acestor precizări, contestatoarea susține că prețurile pentru evaluarea în bani a arendei stabilită în produse au fost determinate pe bază de contract negociat în condiții de piață specifică produse lor agricole, care este foarte eterogenă și în care nu pot fi aplicate prețuri medii.

b) organul de inspecție fiscală nu a ajustat prețurile practicate în tranzacțiile cu partea afiliată S.A.R.L. _____, acesta considerând ca

nerealizate în fapt serviciile de consultanță agricolă, tratând toate facturile la grămadă și concluzionând la modul general și nu în particular pentru fiecare situație, că nu au fost prezentate documente care să probeze realizarea efectivă a serviciului, documentația realizată în urma studiului de piață efectuat, cheltuielile realizate cu deplasarea, alte elemente de cost la care a fost aplicată marja de profit de 5% invocată în dosarul prețurilor de transfer.

Contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală menționează că nu au fost prezentate elementele de cost la care a fost aplicată marja de profit de 5% invocată în dosarul prețurilor de transfer, fără să privească în ansamblu această documentație, în care sunt prezentate oferte de preț pentru serviciile de consultanță agricolă mult mai mari decât cele la care au fost facturate serviciile de către firma afiliată.

Totodată, aceasta este de acord că ofertele de preț sunt din anul 2010, după ce s-a solicitat de către organul de inspecție fiscală prezentarea dosarului prețurilor de transfer, dar acest lucru este în concordanță cu prevederile art.79(2) din Codul de procedură fiscală, care dispun că acesta se întocmește și se prezintă la solicitarea și în termenul stabilit de organul fiscal competent.

Ofertele de preț din anul 2007 nu puteau fi prezentate, în condițiile în care nici O.P.A.N.A.F.nr.222/2008 nu era în vigoare și nu se știa ce trebuie să conțină dosarul prețurilor de transfer. Ofertele depuse prin dosarul prețurilor de transfer sunt de la ___ la ___ euro/zi, dublu față de prețurile practicate de S.A.R.L. _____.

Conform prevederilor art.3(1) și (2) din O.P.A.N.A.F. nr.222/2008, în cazul efectuării de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, ar fi dat dreptul organului de inspecție fiscală să estimeze cuantumul acestora, situație în care contestatoarea susține că nu se află.

Deși consideră că nu este necesară ajustarea prețurilor de transfer, organul de inspecție fiscală anulează deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile și din cauză că acestea nu ar fi în regulă.

În același context se încadrează și neacordarea deductibilității cheltuielilor pe motiv că serviciile nu au fost prestate, cu toate că au fost prezentate pentru justificarea acestora, rapoarte de activitate în conformitate cu prevederile art.21(4) lit.m) din Codul fiscal și ale pct.48 din normele de aplicare ale acestuia.

Spre exemplificare, contestatoarea prezintă factura ___/___2007, care are ca obiect ” Studiu și căutare de parteneriat în Franța, Belgia pentru un proiect de instalare în domeniul semințelor de porumb, floarea soarelui, cereale, lucernă și soia, pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor, deoarece nu a fost prezentat studiul realizat, partenerii contactați, cheltuielile realizate

cu deplasarea, alte elemente de cost la care a fost aplicată marja de profit de 5% invocată în dosarul prețurilor de transfer de către S.C. _____ S.R.L., cu toate că în raportul de activitate se precizează producătorii de semințe din Europa ce au fost contactați și motivele pentru care nu au fost agreeți, concluzia raportului fiind că singura interesată a fost firma _____.

În urma acestui raport, contestatoarea susține că s-a încheiat un contract cu firma _____ prin care aceasta i-a pus la dispoziție teren contra cost pentru cercetări în domeniul semințelor, de rezultatele acestor cercetări urmând a beneficia direct și S.C. _____ S.R.L., deși în prima etapă de cercetare nu își asumă nici un risc în condițiile în care încasează chirie pentru terenul pus la dispoziție, astfel că, justificarea acestui serviciu se face prin raportul de activitate și prin contractul încheiat.

De asemenea, contestatoarea exemplifică și prin factura nr. EAA _____/____2009, având ca obiect asistență tehnică și pregătire pentru folosirea diferitelor materiale, consiliere agronomică asupra impactului trecerii de la lucrarea tradițională a pământului la semănat direct, abonament la revista France Agricole și TCS, studiu de piață și aspecte tehnice ale culturilor biologice pentru adaptarea lor în România, despre care organul de inspecție fiscală motivează că nu au fost prezentate documente care să probeze realizarea efectivă a serviciului, documentația realizată în urma unui studiu de piață, cheltuielile cu deplasarea, alte elemente de cost la care a fost aplicată marja de profit de 5% invocată în dosarul prețurilor de transfer, opinia acesteia fiind că abonamentul la revistele menționate sunt efectiv primite, existând posibilitatea să fie consultate, iar cheltuielile privind studiul de piață și aspecte tehnice ale culturilor biologice pentru adaptarea lor în România în sumă de _____ euro, au fost considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit de către societate.

În legătură cu abonamentul la revista de specialitate, contestatoarea nu înțelege de ce cheltuiala nu poate fi deductibilă, atât timp cât aceasta există și putea fi consultată de către organul de inspecție fiscală.

Un alt exemplu este factura nr. EAA _____/____2007, având ca obiect căutare debușeu și condiționare cartofi, reflecție, instalație de irigare, reparații, optimizare iernare, căutare materiale :tractoare John Deer 8300 și JD 2130, Strp till, mașină de recoltat cartofi, mașină de sortat, mașină de tratare semințe, pentru care organul de inspecție fiscală nu precizează motivele pentru care a considerat cheltuiala nedeductibilă, cu toate că în raportul de activitate sunt precizate firmele care au fost contactate, analizele efectuate, deplasările ce au fost făcute în nordul Franței și Belgia pentru formularea unor opinii privind achiziționarea materialelor.

Contestatoarea susține că prin existența raportului de activitate, în conformitate cu prevederile pct.48 din normele de aplicare a Codului

fiscal, se atestă prestarea de serviciu, iar prin facturile nr.EAA ___/___2007, prin care a fost achiziționată mașina de recoltat cartofi, nr. EAA ___/___2007, prin care a fost achiziționată JD 2130 și mașina de recoltat cartofi și nr. EAA ___/___2007, prin care a fost achiziționat JD 8300, strip till Duro, ansamblu tratare semințe Denis, documente care au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, dar fără a fi luate în considerare de acesta, se atestă același lucru.

În concluzie, contestatoarea susține că din cele trei exemple rezultă că neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor pentru serviciile prestate de firma afiliată s-a făcut cu încălcarea prevederilor art.24(1) lit.m) din Codul fiscal și al pct.48 din normele de aplicare ale acestuia.

O altă precizare a contestatoarei, se referă la facturile menționate de organul de inspecție fiscală care privesc cheltuielile nedeductibile în sumă totală de ___ euro, cu toate că cele 6 facturi menționate în raport totalizează ___ euro, dar despre diferența în sumă de ___ euro aceasta susține că nu se menționează nimic în actul administrativ fiscal atacat, deși aceasta este inclusă în total cheltuieli nedeductibile.

Față de considerentele arătate contestatoarea consideră netemeinică și nelegală majorarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu suma de ___ lei, echivalent a ___ euro, deoarece înregistrarea pe cheltuieli deductibile a acestei sume (mai puțin ___ euro) s-a făcut cu respectarea prevederilor legale, solicitând anularea deciziei de impunere nr.F-BR ___/___2011 pentru suma de ___ lei cu titlu de impozit pe profit suplimentar și ___ lei cu titlu de accesorii.

În ceea ce privește afirmația organului de inspecție fiscală că în perioada 2007-2010 societatea a avut angajat personal contractual din Franța și rezidenți români, care aveau competență în realizarea serviciilor facturate de partea afiliată, contestatoarea consideră că au fost depășite atribuțiunile prin aprecieri asupra modului de conducere a societății, ce ies din sfera de aplicare a Codului fiscal, externalizarea serviciilor fiind exclusiv de competența managementului societății.

2. Cu privire la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice și juridice nerezidente, contestatoarea consideră că prevederile punctului 12(1) din normele metodologice prin sintagma "se aplică cu prioritate" exced Legea nr.571/2003.

De asemenea, contestatoarea precizează că paragraful 2 al alin.2 al art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Franța, prevede că modalitățile de aplicare a acestuia se vor stabili de comun acord de autoritățile competente.

În lipsa unui acord comun care să stabilească aplicarea acestei prevederi, se aplică regula de bază prevăzută la alin.1 al art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri, iar forțarea aplicării alin.2 al art.11,

În lipsa acestui acord, s-a făcut cu încălcarea art.11 din Constituția României.

În concluzie, contestatoarea susține că stabilirea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente este netemeinică și nelegală în lipsa unui acord comun dintre România și Franța, care să reglementeze modalitatea de aplicare a alin.2 al art.11 din Convenția pentru evitarea dublei impunerii, considerând că a respectat întocmai legislația în cazul veniturilor încasate de un rezident al statului francez, sens în care s-a pronunțat și Curtea Supremă de Justiție prin Decizia nr.1309/1998, document ce a fost pus la dispoziția organului de inspecție fiscală, dar fără a fi luat în considerare.

Din aceste considerente, se solicită anularea deciziei de impunere nr.F-BR ____/____2011 pentru suma de ____ lei cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente și suma de ____ lei cu titlu de accesorii.

3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată contestatoarea precizează că la punctul 1 privind modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit a prezentat argumentele legale care demonstrează că prețurile la care au fost evaluate produsele date ca plată în natură în contul arendeii, sunt prețuri normale, prețuri de piață așa cum sunt definite de art.7 din Codul fiscal.

Totodată, contestatoarea consideră abuzivă aplicarea prevederilor art.137(1) lit.e) din Codul fiscal de către organul de inspecție fiscală, deoarece prețurile practicate au fost aplicate pentru toate contractele încheiate a căror valoare s-a stabilit în produse, în perioada 2007-2009 societatea a avut un număr mare de contracte dearendă încheiate, o bună parte din proprietarii de teren au optat pentru plata în bani, iar pentru aceștia la determinarea sumelor plătite s-a avut în vedere același preț, acesta a fost negociat în condiții normale de concurență, respectiv conform art.5 din contractul dearendă, prețurile practicate fiind prețuri de piață așa cum sunt ele definite la punctul 26 al art.7(1) din Codul fiscal.

Aplicarea unor prețuri medii realizate în regiunea sud-est, pe o piață eterogenă cum este cea a produselor agricole, dovedește cel puțin lipsă de cunoștințe în domeniu, susține contestatoarea.

Prin practicarea unui preț unic a cărui modalitate de determinare a fost prevăzută prin contractul dearendă, respectiv decizia arendașului, sunt îndeplinite practic toate condițiile stipulate de art.7(1) din Codul fiscal pentru a fi considerat preț de piață în accepțiunea art.137(1), astfel : S.C. ____ S.R.L. client independent care acționează pe o piață fără a deține monopol, proprietarii de teren furnizori independenți, cca 1000, fără vreo legătură cu clientul, toți sunt plătiți la aceeași dată, în același loc, același bun, în condiții de concurență loială, pe o piață liberă ce nu o poți controla, deci acesta este un preț normal.

Contestatoarea precizează că nu poți păcăli 1000 de proprietari de teren să încheie contract cu tine dacă nu oferi un preț corect, în condițiile în care în zonă mai activează și alți arendași, către care se puteau îndrepta dacă ar fi oferit prețuri mai bune.

Piața produselor agricole este destul de sensibilă și volatilă, cel mai bun exemplu fiind vara anului 2010 când la puțină vreme după recoltarea grâului, primul ministru al Rusiei Vladimir Putin a anunțat că va opri exporturile de cereale, urmare căruia a fost o explozie a prețului grâului în doar câteva zile.

În prețurile medii statistice acest fenomen s-a văzut la minimum două luni, deci prin octombrie, dar conform contractului plata arendeii se face imediat după recoltare.

Contestatoarea susține că a respectat prevederile contractuale și în calitate de arendaș a emis decizie de preț în conformitate cu prevederile art.5 din contractul de arendare și nimeni nu a contestat acest preț.

Pe de altă parte, contestatoarea susține că dacă organul de inspecție fiscală considera că este necesară o estimare a bazei de impunere, trebuia să aplice prevederile art.67 din Codul de procedură fiscală și ale pct.65.1 și pct.65.2 din normele de aplicare ale acestuia.

În concluzie, contestatoarea susține că a utiliza prețuri medii statistice, stabilite pentru un alt tip de piață este incorect și alături de lege, iar când Institutul Național de Statistică va ajunge să comunice prețurile de piață, se va sfârși economia de piață.

Față de motivele invocate, contestatoarea consideră netemeinică și nelegală modificarea bazei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată prin modificarea prețurilor prin care a fost evaluată arenda plătită în natură, deoarece determinarea prețurilor s-a făcut pe bază de contract, fiind practicate la toate cele 1000 de contracte de arendă, respectiv prețul de piață în accepțiunea art.7(1) din Codul fiscal fiind respectate prevederile art.137(1) din același act normativ.

Din aceste considerente solicită anularea deciziei de impunere F-BR ___/___2011 pentru suma de ___ lei, reprezentând T.V.A. și suma de ___ lei reprezentând accesorii.

II. Prin decizia de impunere F-BR ___/___2011 organul de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale suplimentare, astfel :

1. Impozit pe profit în sumă de ___ lei și accesorii aferente în sumă de ___ lei, motivând următoarele :

În fapt, în perioada 01.01.2007-31.12.2009 contestatoarea a acordat arenda în natură(grâu și porumb), pentru care nu a stabilit corect baza de impunere potrivit prevederilor art.130, art.134¹, art.137 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aspecte detaliate la

CAP. III pct.3.4 din raportul de inspecție fiscală. Neînregistrarea în evidența tehnico-operativă a veniturilor din arenda acordată în natură și a cheltuielilor aferente, s-a realizat cu încălcarea de către agentul economic a prevederilor art.19(1) și art.21(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009 organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor cu serviciile facturate de partea afiliată S.A.R.L. ____ în sumă de ____ lei, considerând că prin documentele prezentate, aceste servicii nu au fost realizate în fapt, astfel că au fost încălcate prevederile art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare recalculării veniturilor, cheltuielilor și cheltuielilor nedeductibile de către organul de inspecție fiscală, a fost diminuată pierderea fiscală de recuperat din anii anteriori de la ____ lei, recuperată de agentul economic, la ____ lei, pierdere recalculată urmare inspecției fiscale, mai puțin cu suma de ____ lei, respectând prevederile art.26 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, organul de inspecție fiscală își întemeiază constatările pe prevederile art.11(1) și (2), art.19(1), art.21(1) și (4) lit.m), art.26(1), art.130(1), art.134¹(1), art.137(1) lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.38, pct.41, pct.48, pct.49 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În raportul de inspecție fiscală nr.F-BR ____/____2011, referitor la impozitul pe profit, organul de inspecție fiscală constată, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, următoarele deficiențe :

a) la solicitarea organului de inspecție fiscală contestatoarea a prezentat dosarul prețurilor de transfer, din conținutul căruia a rezultat că din cadrul grupului fac parte S.A.R.L. ____-entitate franceză fără sediu permanent în România, înființată la data de 21.08.2000 și S.C. ____ S.R.L.-entitate română, înființată în luna februarie 2000, având acționari doi cetățeni francezi.

Ulterior societatea franceză a devenit acționar unic al S.C. ____ S.R.L. Brăila, care este unicul său client și are ca scop dezvoltarea contestatoarei.

Pentru stabilirea prețurilor de transfer contestatoarea a utilizat metoda cost-plus, care constă în aplicarea unei marje de profit asupra costurilor de producție.

Referitor la prețurile de transfer practicate, organul de inspecție fiscală a extras din dosarul prețurilor de transfer, următoarele:

-prețurile de transfer pentru piese de schimb și materiale s-au format prin aplicarea unui adaos la prețul de achiziție, cuprins între 30-50%,

în funcție de costurile cu achiziția și livrarea acestora către contestatoare, marjă în care au fost cuprinse și cheltuielile de transport.

-pentru utilajele second-hand prețurile de transfer s-au format prin aplicarea unei cote de adaos cuprinsă între 40-170%, în funcție de locația de unde au fost achiziționate și cheltuielile de recondiționare și transport, în perioada 2007-2009 fiind achiziționate bunuri în valoare totală de ____ lei.

Tot în perioada 2007-2009, S.A.R.L. ____, a acordat consultanță contestatoarei în valoare totală de ____ **euro, respectiv ____ lei**, în baza contractului de consultanță nr.____/____2000, iar prețul de transfer (tariful pe zi) a fost stabilit prin adăugarea unei marje de profit de 5% la cheltuielile proprii cu serviciile de consultanță furnizate acesteia. Marja rezonabilă de profit admisă de inspecția fiscală din Franța a fost de 18%, iar inspecția fiscală franceză a efectuat un control pentru perioada 2005-2006, reținând în sarcina S.A.R.L. ____ faptul că nu a facturat integral cheltuielile de personal(salarii plus taxe consultanți), considerând că s-a efectuat un transfer de beneficiu dinspre Franța spre România, impunând suplimentar suma de ____ euro.

-în ceea ce privește serviciile de consultanță, din același document rezultă că S.C.____ S.R.L. nu are personal de înaltă calificare angajat, motiv pentru care a apelat la consultanți francezi calificați în domeniul agricol (Franța fiind cel mai important producător agricol din U.E.), iar valoarea acestora se facturează după finalizare, când se determină costurile ocazionate de prestațiile efectuate, la care se aplică marja de profit.

Referitor la tranzacțiile financiare, în perioada 2007-2009 firma franceză nu a mai pus la dispoziția contestatoarei resurse financiare sub formă de împrumut. Obligațiile financiare către firma franceză decurg din perioada în care contestatoarea și-a început activitatea, iar redevențele pentru leasing, dobânzile pentru împrumuturile pe termen lung și majorările pentru plăți cu întârziere sunt în sumă totală de ____ lei.

Analizând dosarul prețurilor de transfer, organul de inspecție fiscală a reținut următoarele aspecte:

- nu a fost prezentată structura organizatorică, legală și operațională, inclusiv, participațiile, istoricul S.A.R.L. ____, acționariatul acesteia, numărul și structura personalului, prezentarea deținătorilor de active necorporale din cadrul grupului, potrivit prevederilor art.1 din O.M.E.F. nr.222/2008. Din informațiile extrase de către organul de inspecție fiscală de pe pagina de web: www.bilansgratuits.fr rezultă că numărul de salariați ai firmei franceze a fost de 2 în anul 2007, nici unul în anul 2008 și un salariat în anul 2009, iar calitatea de manageri au avut-o M. ____ și M. ____.

- nu au fost prezentate documente care să probeze prețul de cost în formarea tarifelor de prestări servicii. Conform raportului întocmit de brigada departamentală de verificări, cuprins în dosarul prețurilor de transfer, se precizează faptul că societatea franceză a facturat cheltuieli de personal cu ocazia facturării lucrărilor de expertiză, deși aceste lucrări nu sunt identificate în mod clar, precum și faptul că deși formularea facturilor nu stabilește clar dacă prestațiile facturate sunt prestații de punere la dispoziție de personal, pentru anii 2005 și 2006, se va accepta ca o valorizare a produselor să fie luată în considerare, prin aplicarea unei marje ca cea aplicată în anul 2005,

- contestatoarea prezintă cu titlu exemplificativ, modul de stabilire a prețurilor de transfer pentru un număr de 3 utilaje achiziționate și prezintă oferte de tarife consultanță agricolă de la 7 furnizori de servicii, dar aceste oferte aferente achizițiilor de bunuri și servicii realizate în perioada 2007-2009, sunt datate noiembrie 2010, iar pentru perioada în care au fost achiziționate nu a fost prezentat nici un document care să probeze realizarea prospecțiunii pieței,

- pentru bunurile achiziționate, utilaje și piese de schimb, organul de inspecție fiscală a constatat că au fost achiziționate de către S.A.R.L. ____ la prețuri de piață, iar adaosul mare practicat la vânzarea acestora către contestatoare a fost justificat prin volumul mare al reparațiilor efectuate,

- referitor la tranzacțiile financiare, organul de inspecție fiscală a verificat încadrarea în prevederile Titlului I-art.11(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.38 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reținând că dobânda capitalizată aferentă creditului existent în sold la data de 01.01.2007 a fost de ____ euro, cu o dobândă de 6% conform contractului de împrumut nr.____/____2001, ce se încadrează în procentii de dobândă practicați pe piața internă și internațională, dobânda la dobânda capitalizată în perioada 01.01.2007-30.09.2010 a fost de ____ euro la care se aplică un procent de dobândă de 6%, dobânda achitată în cadrul contractelor de leasing nr.____/____2003, nr.____/____2003, nr.____/____2003 și nr.____/____2003 a fost în sumă de ____ euro, în perioada 01.01.2007-30.09.2010 contestatoarea a înregistrat penalități contractuale în sumă de ____ euro și a achitat penalități în sumă de ____ euro. Pentru plățile de dobândă și penalități, organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile Titlului V din Codul fiscal coroborat cu prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată cu Franța, ratificată prin Decretul nr.240/1974 și a calculat un impozit în procent de 10% din sumele plătite nerezidentului francez în sumă de ____ lei.

- referitor la prestările de servicii, organul de inspecție fiscală a constatat că tranzacțiile cu persoana afiliată, constând în servicii de

consultanță agricolă, nu sunt prestate în fapt, deoarece nu există documente care să confirme realizarea acestora, astfel că nu au fost luate în considerare la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.11(1) și (2), art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.41, pct.48 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, acestea însumând ___ lei(____ euro).

Spre exemplificare organul de inspecție fiscală prezintă conținutul unor facturi de prestări servicii, pentru care a solicitat contestatoarei să prezinte documente care să ateste prestarea efectivă a acestora, iar aceasta a prezentat rapoarte de activitate, semnate de persoane fizice nerezidente neidentificate, care poartă amprenta ștampilei societății franceze, dar fără să prezinte studiile realizate, partenerii contractuali, cheltuielile realizate cu deplasarea, alte elemente de cost la care a fost aplicată marja de profit de 5% stabilită în dosarul prețurilor de transfer.

Analizând structura personalului angajat, organul de inspecție fiscală a constatat existența unui număr de specialiști cu contract individual de muncă încheiat de către contestatoare, care potrivit Codului COR aprobat prin Ordinul nr.138/1949/1995, cu modificările și completările ulterioare, puteau să realizeze aceste servicii în baza atribuțiilor de serviciu, mai ales că au fost angajați și specialiști francezi, cum ar fi: ___-tehnician agronom, ___-tehnician agronom și ___-director tehnic.

b) În perioada 01.01.2007-31.12.2009 contestatoarea a acordat, conform contractelor încheiate cu proprietarii de terenuri,arendă în natură(grâu și porumb), pentru care nu a stabilit corect baza de impunere potrivit prevederilor art.130, art.134¹, art.137 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală procedând la recalcularea acesteia, stabilind venituri suplimentare din arendă în sumă de ___ lei și cheltuieli suplimentare cu arenda în sumă de ___ lei.

c) urmare recalculării veniturilor, a cheltuielilor și a cheltuielilor nedeductibile, organul de inspecție fiscală a diminuat pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți cu suma de ___ lei, cu respectarea prevederilor art.26 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, urmare deficiențelor constatate a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ___ lei, aferent unei baze impozabile în sumă de ___ lei, contestatoarea având achitat în plus un impozit pe profit în sumă de ___ lei, rezultând un impozit pe profit de plată în sumă de ___ lei.

Pentru suma neachitată la termenul de scadență au fost calculate pentru perioada 26.02.2009-24.01.2011 accesorii în sumă totală

de ____ lei, din care majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ____ lei și penalități de întârziere în sumă de ____ lei.

2. Impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei și accesorii aferente în sumă de ____ lei, motivând următoarele:

În fapt, organul de inspecție fiscală a procedat la calculul impozitului aferent dobânzilor capitalizate și achitate către S.A.R.L. ____ (în cotă de 10%), atât pentru soldul capitalizat, cât și pentru plățile de dobândă efectuate în perioada 01.01.2007-30.09.2010, astfel:

a) pentru dobânda capitalizată în sumă de ____ euro, respectiv ____ lei, prin aplicarea cotei de 10%, a rezultat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei și accesorii pentru perioada 27.02.2007-24.01.2011 în sumă de ____ lei,

b) pentru dobânda la dobândă capitalizată achitată în sumă de ____ euro, respectiv ____ lei, prin aplicarea cotei de 10% a rezultat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei și accesorii calculate pentru perioada 27.01.2009-24.01.2011 în sumă de ____ lei,

c) pentru dobânda achitată în cadrul contractelor de leasing în sumă de ____ euro, respectiv ____ lei, prin aplicarea cotei de 10% a rezultat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei și accesorii pentru perioada 28.08.2007-24.01.2011 în sumă de ____ lei,

d) pentru plățile de penalități contractuale asimilate dobânzilor în sumă de ____ euro, respectiv ____ lei, prin aplicarea cotei de 10% a rezultat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei și accesorii pentru perioada 26.06.2007-24.01.2011 în sumă de ____ lei.

În drept, organul de inspecție fiscală își întemeiază constatarea pe prevederile art.21(4) lit.b), art.115(1) lit.b), art.116(2) lit.a) și (5), art.118(1) și (2), art.119(1), din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.11 pct.1,2,3,4 din Decretul nr.240/1974, pct.9, pct.9³, pct.9⁵ lit.a) și lit.b), pct.39, pct.40 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120, art.120¹ din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.I alin.7 pct.10, pct.11 din O.U.G.nr.39/2010.

În raportul de inspecție fiscală nr.F-BR ____/____2011, urmare verificării evidenței tehnico-operative, respectiv asupra contractelor externe, facturilor externe, a dispozițiilor de plată valutară externă, a extraselor bancare în valută și a declarațiilor de impozite și taxe datorate bugetului de stat, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele:

a) contestatoarea a încheiat la data de 10.12.2001 contractul de împrumut extern nr.____ cu S.A.R.L. ____ FRANȚA, acționarul majoritar, obiectul acestuia fiind obținerea unui împrumut în sumă de ____ euro, cu o dobândă anuală de 13%, ce a fost modificată ulterior prin acte adiționale

până la 6% începând cu 01.01.2007. Din dispozițiile de plată valutară și extrasele de cont rezultă că au fost plătite dobânzi în sumă de ____ euro și dobânzi la dobânda capitalizată în sumă de ____ euro,

b) pentru livrările de materiale, piese și prestări de servicii conform contractului de cooperare internațională nr. ____/____2000, contestatoarea a primit facturi de penalități contractuale, încadrate conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată cu Franța, ratificată prin Decretul nr.240/1974, ca dobânzi conform facturilor nr. ____/____2007, nr. ____/____2008, nr. ____/____2009, în sumă de ____ euro, din care achitate în perioada 01.01.2007-30.09.2010 în sumă de ____ euro,

c) S.C. _____ S.R.L. Brăila a încheiat cu S.A.R.L. _____ FRANȚA patru contracte de leasing extern, pentru care a făcut plăți de dobândă în perioada 01.01.2007-30.09.2010 în sumă de ____ euro.

Din verificarea efectuată asupra reținerii și plății impozitului pe veniturile realizate din dobânzi de către nerezidenți, organul de inspecție fiscală a constatat că nu a fost reținută această obligație fiscală, încălcând astfel prevederile art.115(1) lit.b), art.116(2) lit.a), art.116(5), art.118(1) și (2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

3. Taxă pe valoarea adăugată în sumă de ____ lei și accesorii aferente în sumă de ____ lei, motivând următoarele:

În fapt, în perioada verificată 01.11.2007-30.09.2010, organul de inspecție fiscală a constatat stabilirea eronată de către contestatoarea a bazei impozabile la facturarea arendei în natură, cu consecința necolectării T.V.A. în sumă de ____ lei. Pentru neachitarea la termenul de scadență a acestei obligații fiscale au fost calculate și accesorii în sumă de ____ lei.

În drept, constatarea se întemeiază pe prevederile art.126(1), art.130(1), art.134¹(5) lit.b), art.137(1) lit.e), art.140(1), art.155(1), art.156(1) lit.a), art.156²(1), art.157(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, Titlu VI pct.8(1) și (2) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120, art.120¹ din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

În raportul de inspecție fiscală nr.F-BR ____/____2011, organul de inspecție fiscală consemnează referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, că în perioada verificată contestatoarea a avut încheiate contracte dearendă pentru exploatarea suprafețelor agricole, pentru care a achitat arenda atât în natură, cât și în numerar, iar prețul folosit la cuantificarea arendei în natură a variat de la an la an.

La grâu și porumb, vândut către alți clienți contestatoarea a aplicat prețuri mai mari decât prețurile folosite la facturarea arendei în natură, astfel că, organul de inspecție fiscală având în vedere prevederile art.130, art.134¹(5) lit.b), art.137(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la stabilirea valorii nominale și a valorii

de piață la livrarea de produse agricole, solicitând Direcției Regionale de Statistică cu adresa nr.____/____2010, transmiterea prețurilor medii, iar cu adresa nr.____/____2010 au fost transmise informațiile solicitate.

Pe baza informațiilor primite, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea bazei impozabile folosite la stabilirea arendei în natură, obținând o bază impozabilă în sumă de ____ lei și o T.V.A. în sumă de ____ lei, față de cea facturată de contestatoare în sumă de ____ lei și T.V.A. în sumă de ____ lei, stabilind o diferență suplimentară de T.V.A. în sumă de ____ lei(____ - ____).

III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ____ lei și accesoriile aferente în sumă de ____ lei(majorări de întârziere în sumă de ____ lei + penalități de întârziere în sumă de ____ lei), cauza supusă soluționării este dacă aceste obligații fiscale sunt datorate bugetului general consolidat, în condițiile în care, pe de o parte, contestatoarea nu a înregistrat veniturile și cheltuielile aferente arendei acordate în natură la prețurile de piață și nu a justificat necesitatea efectuării prestațiilor de servicii de consultanță, precum și faptul că au fost efectiv prestate, iar pe de altă parte, organul de inspecție fiscală a dublat cheltuiala nedeductibilă înregistrată pe baza facturii EAA____/____2009 și a considerat eronat prestare de serviciu achiziționarea unei reviste de specialitate.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2007-31.12.2009 contestatoarea a acordat arenda în natură (grâu și porumb), pentru care nu a stabilit corect baza de impunere potrivit prevederilor art.130, art.134¹, art.137 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Neînregistrarea în evidența tehnico-operativă a veniturilor din arenda acordată în natură și a cheltuielilor aferente, s-a realizat cu încălcarea de către agentul economic a prevederilor art.19(1) și art.21(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aceeași perioadă organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor cu serviciile facturate de partea afiliată S.A.R.L. ____ în sumă de ____ lei, considerând că prin documentele prezentate, aceste servicii nu au fost realizate în fapt, astfel că au fost încălcate prevederile art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare recalculării veniturilor, cheltuielilor și cheltuielilor nedeductibile de către organul de inspecție fiscală, a fost diminuată pierderea fiscală de recuperat din anii anteriori de la ____ lei, recuperată de agentul economic, la ____ lei, pierdere recalculată urmare inspecției fiscale, mai puțin cu suma de _____ lei, respectând prevederile art.26 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Împotriva acestor constatări S.C. ____ S.R.L. Brăila formulează contestație, motivând că nu datorează aceste obligații fiscale, deoarece în mod abuziv organul de inspecție fiscală, pe de o parte, a aplicat recalcularea prețurilor la plata în natură a arendei, pe baza unor prețuri medii comunicate de Institutul Național de Statistică, iar prețurile practicate au fost aplicate pentru toate contractele încheiate a căror valoare s-a stabilit în produse, acestea fiind prețuri de piață așa cum sunt ele definite la punctul 26 al art.7(1) din Codul fiscal, iar pe de altă parte, nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor cu serviciile de consultanță, considerând că nu au fost prestate, cu toate că au fost prezentate pentru justificarea acestora, rapoarte de activitate în conformitate cu prevederile art.21(4) lit.m) din Codul fiscal și ale pct.48 din normele de aplicare ale acestuia.

În drept, potrivit prevederilor art.10, art.11(1), art.19(1), art.21(1) și (4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”Venituri în natură

ART. 10

(1) În înțelesul prezentului cod, veniturile impozabile cuprind veniturile în numerar și/sau în natură.

(2) **În cazul venitului în natură, valoarea acestuia se stabilește pe baza cantității și a prețului de piață pentru bunurile sau serviciile respective.**

ART. 11

(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

ART. 19

.....

(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.

.....

ART. 21

(1) 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.

.....

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

.....
m) **cheltuielile** cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate** și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

În aplicarea prevederilor art.21 (4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, la pct.48 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare se dispune:

”Norme metodologice:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.**

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Prevederile legale reținute sunt aplicabile pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală, ce a fost influențat atât de recalcularea veniturilor și cheltuielilor aferente arendei acordate în natură, cât și de cheltuielile cu serviciile facturate de persoana afiliată.

În ceea ce privește recalcularea veniturilor și cheltuielilor aferente arendei acordate în natură, se reține că, în conformitate cu prevederile art.10(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea avea obligația să factureze bunurile acordate ca plată în natură, pe baza cantității stabilite prin contractele de arendă și a prețului de piață.

Conform prevederilor art.7(1) pct.26 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”Art.7(1)

.....
26. **preț de piață** - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”

Din anexa nr.26 a raportului de inspecție fiscală nr.F-BR ____/____2011, rezultă că la grâul și porumbul vândut către alți clienți decât proprietarii de terenuri agricole, contestatoarea a practicat prețuri mai mari.

În aceste condiții nu poate fi reținută motivarea contestatoarei, potrivit căreia a respectat prevederile art.7(1) pct.26 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece prețurile utilizate la vânzarea produselor către alți clienți, considerate a fi prețuri de piață deoarece au fost plătite pentru aceleași bunuri în condiții de concurență loială, sunt mai mari decât cele utilizate pentru stabilirea valorii arendei acordate în natură.

Întrucât prețurile practicate de contestatoare pentru ceilalți clienți ai săi, cărora le-a vândut aceleași bunuri, au fost plătite în luna următoare sau la câteva luni după acordarea arendei în natură, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea diferențelor de preț, pe baza prețurilor medii de achiziție la grâu și porumb, comunicate de Direcția Regională de Statistică Brăila la solicitarea acestuia.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia în agricultură nu se pot stabili obligații fiscale suplimentare pe baza unor prețuri medii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum se prevede și la art.62 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, venitul brut pentru persoanele fizice se determină, ”în cazul în care arenda se exprimă în natură,**pe baza prețurilor medii ale produselor agricole**, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit în cadrul aceluiași termen direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.”

Deci, utilizarea prețurilor medii pentru determinarea valorii arendei acordate în natură și stabilirea veniturilor din agricultură, este o metodă stabilită prin Codul fiscal, astfel că, susținerea contestatoarei că pentru produsele agricole nu pot fi utilizate prețuri medii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În plus, prin recalcularea veniturilor și cheltuielilor cu arenda acordată în natură nu a fost stabilită o obligație suplimentară, deoarece veniturile stabilite suplimentar sunt mai mici decât cheltuielile stabilite suplimentar, ceea ce a condus la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile cu serviciile facturate de partea afiliată S.A.R.L. _____ în sumă de _____ lei, pentru care contestatoarea nu a putut proba că au fost realizate în fapt, au fost reținute prevederile art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Analizând susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală și propunerile acestuia privind soluționarea

contestației din referatul nr. ___/___2011, se reține că pentru serviciile înregistrate pe baza facturii nr.EAA___/___2009 în sumă de ___ euro, respectiv ___ lei, cheltuiala a fost considerată nedeductibilă fiscal atât de către organul de inspecție fiscală, cât și de către societatea comercială, astfel că, a fost dublată baza impozabilă calculată pentru determinarea impozitului pe profit cu această sumă, motiv pentru care contestația se privește ca întemeiată.

Ca întemeiată se privește contestația și pentru impozitul pe profit în sumă de ___ lei(___x16%), rezultat urmare neacordării dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de ___ euro, respectiv ___ lei, reprezentând abonament revistă agricolă, motivat de faptul că achiziționarea acesteia nu reprezintă o prestare de serviciu, prevederile legale precizate de organul de inspecție fiscală nefiind opozabile achiziționării acesteia.

Referitor la diferența cheltuielilor considerate nedeductibile fiscal de către organul de inspecție fiscală în sumă de ___ lei (___-___-___), pentru care contestatoarea susține că a justificat efectuarea acestora pe baza rapoartelor de activitate și a contractului de consultanță nr. ___/___2000, depuse la dosarul cauzei, se reține că, potrivit prevederilor legale aplicabile cheltuielilor de această natură, contestatoarea trebuie să probeze pe lângă faptul că **prestarea acestora este necesară în scopul activităților desfășurate, și că acestea sunt efectiv prestate.**

În urma analizei acestor documente, contract de consultanță și rapoarte de activitate, se reține că doar prin simpla existență a lor nu se probează că serviciile au fost efectiv prestate.

Pentru ca rapoartele de activitate să constituie document justificativ, ar fi trebuit să fie întocmite cât mai detaliat posibil și să cuprindă minimum de informații care să poată fi verificate sau corelate cu alte date din evidența contestatoarei.

În speță, rapoartele de activitate depuse la dosarul cauzei nu sunt întocmite detaliat și nu conțin un minimum de informații care să poată fi verificate sau corelate cu alte date din evidența contestatoarei, în acestea fiind precizat doar un număr de zile ce a fost avut în vedere la determinarea valorii facturate și întocmirea devizului de prestări servicii, care în anumite situații diferă. Spre exemplificare, precizăm că la factura nr.EAA___/___2007, în devizul anexat, la punctul "Căutarea materialelor" au fost utilizate 16 zile la determinarea valorii serviciilor, iar în raportul de activitate din data de 01.10.2007 întocmit de ___ și ___ sunt precizate 20 de zile.

O altă neconcordanță constatată în aceste documente este că rapoartele de activitate din anul 2007 au fost întocmite de către ___ în anul 2008 de către ___, în anul 2009 de către ___, în condițiile în care S.A.R.L. ___ Franța în anul 2007 a avut doar doi salariați, în anul 2008 nu a avut

nici un salariat și în anul 2009 a avut un salariat, informație prezentată în raportul de inspecție fiscală nr.F-BR ___/___2011 la pag.16, urmare verificărilor efectuate de către organul de inspecție fiscală pe pagina de web "www.bilansgratuits.fr".

Un alt element care formează convingerea organului de soluționare că aceste servicii nu au fost prestate în fapt, îl reprezintă afilierea prestatorului de servicii cu beneficiarul acestora, în sensul că S.A.R.L. ____ Franța este asociat unic al S.C. ____ S.R.L. Brăila România.

Pe de altă parte, necesitatea efectuării acestor servicii nu poate fi justificată, având în vedere că societatea beneficiară are angajați cu contract de muncă specialiști, administrator și manager francezi, care se presupune că au experiență în domeniul agricol și care puteau să cerceteze piața, să caute utilaje, să caute parteneri de afaceri, să încheie protocol pentru începerea unei colaborări în domeniul semințelor, să urmărească, să controleze și să supravegheze activitatea de irigații, în conformitate cu atribuțiile prevăzute în fișele de post în condițiile în care există, care trebuiau întocmite în conformitate cu prevederile Codului COR.

Toate aceste elemente conduc la concluzia organului de inspecție fiscală că aceste servicii nu au fost prestate în fapt.

Pentru considerentele reținute, organul de soluționare constată întemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ___ lei(___+___), urmând să pronunțe soluția de admitere parțială a acesteia și anularea parțială a deciziei de impunere nr. ___/___2011 pentru această sumă, și ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ___ lei(___ - ___), urmând să pronunțe soluția de respingere pe acest motiv.

Referitor la accesoriile în sumă de ___ lei, aferente impozitului pe profit, din care majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ___ lei și penalități de întârziere în sumă de ___ lei, se rețin principiul de drept accesoriul urmează principalul, precum și prevederile art.119(1), 120(1), art.120¹(1) și (2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

"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.

.....

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.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) **după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.”**

Prin referatul nr. ___/___2011 cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală a propus pentru suma de ___ lei admiterea contestației, soluție ce a propus-o și pentru majorările de întârziere în sumă de ___ lei și penalitățile de întârziere în sumă de ___ lei, aferente.

Pentru impozitul pe profit aferent achiziționării unei reviste de specialitate în sumă de ___ lei, organul de soluționare stabilește valoarea accesoriilor astfel: majorări de întârziere în sumă de ___ lei (___x0,1x125, ___x0,05x92, ___x0,04x116) și penalități de întârziere în sumă de ___ (___x15%).

Având în vedere motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată întemeiată contestația pentru accesorii în sumă de ___ lei (___+___+___), urmând să pronunțe soluția de admitere parțială a contestației și desființare parțială a deciziei de impunere nr. ___/___2011, și neîntemeiată pentru accesorii în sumă de ___ lei din care majorări de întârziere în sumă de ___ lei și penalități de întârziere în sumă de ___ lei.

2. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ___ lei și accesoriile aferente în sumă de ___ lei (majorări de întârziere în sumă de ___ lei + penalități de întârziere în sumă de ___ lei), cauza supusă soluționării este dacă aceste obligații fiscale sunt datorate bugetului general consolidat în condițiile în care, conform prevederilor legislației interne, dobânzile sunt impozitate în statul de sursă a venitului.

În fapt, organul de inspecție fiscală a procedat la calculul impozitului aferent dobânzilor capitalizate și achitate către S.A.R.L. ___ FRANȚA (în cotă de 10%), atât pentru soldul capitalizat, cât și pentru plățile de dobândă efectuate în perioada 01.01.2007-30.09.2010, astfel:

a) pentru dobânda capitalizată în sumă de ___ euro, respectiv ___ lei, prin aplicarea cotei de 10%, a rezultat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ___ lei și accesorii pentru perioada 27.02.2007-24.01.2011 în sumă de ___ lei,

b) pentru dobânda la dobândă capitalizată achitată în sumă de ___ euro, respectiv ___ lei, prin aplicarea cotei de 10% a rezultat un

impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei și accesorii calculate pentru perioada 27.01.2009-24.01.2011 în sumă de ____ lei,

c) pentru dobânda achitată în cadrul contractelor de leasing în sumă de ____ euro, respectiv ____ lei, prin aplicarea cotei de 10% a rezultat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei și accesorii pentru perioada 28.08.2007-24.01.2011 în sumă de ____ lei,

d) pentru plățile de penalități contractuale asimilate dobânzilor în sumă de ____ euro, respectiv ____ lei, prin aplicarea cotei de 10% a rezultat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei și accesorii pentru perioada 26.06.2007-24.01.2011 în sumă de ____ lei.

Împotriva acestor constatări se formulează contestație, pe motiv că prevederile punctului 12(1) din normele metodologice prin sintagma "se aplică cu prioritate" exced Legea nr.571/2003, contestatoarea precizând că paragraful 2 al alin.2 al art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Franța, prevede că modalitățile de aplicare a acestuia se vor stabili de comun acord de autoritățile competente.

În lipsa unui acord comun care să stabilească aplicarea acestei prevederi, contestatoarea consideră că se aplică regula de bază prevăzută la alin.1 al art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri și că forțarea aplicării alin.2 al art.11, în lipsa acestui acord, s-a făcut de către organul de inspecție fiscală cu încălcarea art.11 din Constituția României.

În drept, potrivit prevederilor art.7 pct.13, art.113, art.115(1) lit.b), art.116(1) și (2) lit.a), art.118(1) și (2), art.119(1), art.120(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

"ART.7

13. dobânda - orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata în rate sau orice vânzare cu plata amânată;

.....
ART. 113

Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.

.....
ART. 115

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

.....
b) **dobânzi de la un rezident;**

.....
ART. 116

(1) **Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.**

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

a) **10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe**, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-unul dintre statele Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene sau dintr-un stat al Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb. Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;

.....
Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

ART. 118

(1) **În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit**, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) **Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.** În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

ART. 119

(1) Plătitorii de venituri care au obligația să rețină la sursă impozitul pentru veniturile obținute de contribuabili din România trebuie să depună o declarație la autoritatea fiscală competentă până la data de 28, respectiv 29 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.

.....
CertIFICATELE DE ATESTARE A IMPOZITULUI PLĂTIT DE NEREZIDENȚI

ART. 120

(1) Orice nerezident poate depune o cerere la autoritatea fiscală competentă prin care va solicita eliberarea certificatului de atestare a impozitului plătit către bugetul de stat de el însuși sau de o altă persoană, în numele său.”

În aplicarea prevederilor art.116(1) și (2) lit.a), art.118(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, la pct.8(1), pct.8¹, pct.12(1), (2) și (3) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se dispune:

Norme metodologice:

8. (1) Pentru veniturile obținute de nerezidenți din România, plătitorii de venituri au obligația calculării și reținerii impozitelor datorate prin stopaj la sursă și virării lor la bugetul de stat în termenul stabilit la art. 116 alin. (5) din Codul fiscal.

.....
8¹ Cota prevăzută pentru veniturile din dobânzi și redevențe la art. 116 alin. (2) lit. a) se aplică asupra veniturilor provenind din România. În acest sens, o plată făcută de o întreprindere din România sau de un sediu permanent situat în România se va considera că provine din România. Această prevedere se va aplica numai dacă întreprinderea plătitoare sau întreprinderea al cărui sediu permanent este considerat plătitor de dobânzi sau redevențe este o întreprindere asociată, în înțelesul art. 124²⁰ din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu întreprinderea care este beneficiarul efectiv sau al cărui sediu permanent este considerat beneficiar efectiv al acelor dobânzi sau redevențe.

Condiția privitoare la perioada minimă de deținere de 2 ani va fi înțeleasă luându-se în considerare hotărârea Curții Europene de Justiție în cazurile conexe: Denkvit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt fur Finanzen - C-284/94, C - 291/94 și C - 292/94 și anume: Dacă la data plății, perioada minimă de deținere de 2 ani nu este încheiată, cota redusă prevăzută la art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal nu se va aplica.

În situația în care, persoana juridică română, respectiv sediul permanent din România pot face dovada că perioada minimă de deținere a fost îndeplinită după data plății, persoana juridică română, respectiv sediul permanent din România pot cere restituirea impozitelor plătite în plus.

.....
12. (1) **Dispozițiile alin. 2** ale articolelor «Dividende», «Dobânzi», «Comisioane», «Redevențe» **din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate.** În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.

(2) Dispozițiile alin. 2 ale articolelor «Dividende», «Dobânzi», «Comisioane», «Redevențe» din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.

(3) **Aplicarea alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri."**

Din prevederile legale reținute, rezultă că impozitul pe veniturile din dobânzi obținute de nerezidenți de la un rezident, se impun în România

cu o cotă de 10%, pentru cei care prezintă certificat de rezidență fiscală, în condițiile în care există încheiată convenție de evitare a dublei impuneri între cele două state.

În speță, între România și Franța există încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, ce a fost ratificată prin Decretul nr.240/1974, de prevederile căreia organul de inspecție fiscală a ținut cont la stabilirea obligației fiscale suplimentare, aplicând cota de 10% prevăzută atât în legislația internă, cât și în convenție.

Pentru a se evita dubla impunere societatea franceză poate solicita organului fiscal teritorial eliberarea unui certificat de atestare a impozitului plătit, pe baza căruia să i se acorde credit fiscal în statul de rezidență.

Prin normele de aplicare ale Codului fiscal se reglementează faptul că **dispozițiile alin. 2** ale articolelor «Dividende», «Dobânzi», «Comisioane», «Redeverțe» **din convențiile de evitare a dublei impuneri** încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, **se aplică cu prioritate**, iar organul de inspecție fiscală a respectat aceste prevederi atunci când a impus veniturile din dobânzi.

Potrivit prevederilor art.11 pct.1 și pct.2 din Decretul nr.240/1974 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Franța,

“ART. 11

Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat contractant.

2. Totuși, **aceste dobânzi pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate, cu legislația acestui stat, dar dacă persoana care primește dobânzile este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la sută din suma dobânzilor.**

Autoritățile competente vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a prezentului paragraf.”

Deci, din dispozițiile convenției rezultă că dobânzile pot fi impuse în statul din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat, dacă persoana care le primește este beneficiarul lor efectiv, iar impozitul nu depășește 10% din suma acestora, condiții care au fost preluate în legislația internă și care au fost respectate de către organul de inspecție fiscală la stabilirea suplimentară a acestei obligații fiscale.

Suținerea contestatoarei că prin normele de aplicare sintagma ”se aplică cu prioritate” excede Legea nr.571/2003, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pentru acest capăt de cerere, deoarece prin Codul fiscal se stabilește la art.113 ca regulă generală impunerea veniturilor din dobânzi în România, nu în statul de rezidență.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici motivarea că au fost încălcate prevederile art.11 din Constituția României, deoarece încălcarea unor prevederi constituționale nu intră în competența organului de soluționare.

Referitor la susținerea contestației privind stabilirea netemeinică și nelegală a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, motivată de inexistența unui acord comun între România și Franța care să reglementeze modalitatea de aplicare a alin.2 al art.11 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri, sens în care s-a pronunțat și Curtea Supremă de Justiție prin Decizia nr.1309/1998, document depus ca probă la dosarul cauzei, se reține că acest document nu constituie o probă în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că soluția pronunțată de instanța supremă este anterioară intrării în vigoare a Codului fiscal și privește o altă obligație fiscală.

Din motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată aplicarea corectă a legislației interne, ce a fost armonizată cu prevederile tratatelor la care România este parte și în consecință, privește ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ____ lei, urmând să o respingă pentru acest motiv.

Referitor la accesoriile în sumă de ____ lei (majorări de întârziere în sumă de ____ lei + penalități de întârziere în sumă de ____ lei), aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, se reține principiul de drept accesoriul urmează principalul, precum și prevederile art.119(1), 120(1), art.120¹(1) și (2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”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.

.....

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.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de

întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) **după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.”**

În consecință, pentru acest capăt de cerere contestația se privește ca neîntemeiată, urmând a se respinge pentru acest motiv.

3.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ___ lei și accesorii aferente în sumă de _____ lei(majorări de întârziere în sumă de _____ lei + penalități de întârziere în sumă de ___ lei), cauza supusă soluționării este dacă aceste obligații fiscale sunt datorate bugetului general consolidat, în condițiile în care evaluarea arendei acordate în natură nu a fost stabilită în conformitate cu prevederile legale.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, că în perioada verificată contestatoarea a avut încheiate contracte dearendă pentru exploatarea suprafețelor agricole, pentru care a achitat arenda atât în natură, cât și în numerar, iar prețurile folosite la vânzarea grâului și porumbului către alți clienți, au fost mai mari decât prețurile folosite la facturarea arendei în natură, astfel că, acesta a considerat că au fost încălcate prevederile art.130, art.134¹(5) lit.b), art.137(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care a procedat la stabilirea valorii nominale și a valorii de piață la livrarea de produse agricole, pe baza prețurilor comunicate de Direcția Regională de Statistică cu adresa nr.___/___2010, recalculând veniturile obținute din această operațiune patrimonială.

Împotriva acestei constatări se formulează contestație, motivată de faptul că prețurile la care au fost evaluate produsele date ca plată în natură în contul arendei, sunt prețuri normale, prețuri de piață așa cum sunt definite de art.7 din Codul fiscal, contestatoarea considerând abuzivă aplicarea prevederilor art.137(1) lit.e) din Codul fiscal de către organul de inspecție fiscală, deoarece prețurile practicate au fost aplicate pentru toate contractele încheiate a căror valoare s-a stabilit în produse, în perioada 2007-2009 societatea a avut un număr mare de contracte dearendă încheiate, o bună parte din proprietarii de teren au optat pentru plata în bani, iar pentru aceștia la determinarea sumelor plătite s-a avut în vedere același preț, iar acesta a fost negociat în condiții normale de concurență, respectiv conform art.5 din contractul dearendă, prețurile practicate fiind prețuri de piață așa cum sunt ele definite la punctul 26 al art.7(1) din Codul fiscal.

În drept, potrivit prevederilor art.7 pct.26, art.10, art.11(1), art.130(1), art.134¹(5) lit.b), art.140(1), art.157(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”ART.7

.....

26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;

.....
Venituri în natură

ART. 10

(1) În înțelesul prezentului cod, veniturile impozabile cuprind veniturile în numerar și/sau în natură.

(2) În cazul venitului în natură, valoarea acestuia se stabilește pe baza cantității și a prețului de piață pentru bunurile sau serviciile respective.

ART. 11

(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

.....
ART. 130

(1) În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

.....
ART.134¹

.....

(5) Prin derogare de la alin. (1), faptul generator intervine:

.....

b) în cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare de bunuri, la data specificată în contract pentru efectuarea plății.

.....
ART. 140

(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

.....
ART. 157

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Având în vedere prevederile legale reținute, se constată că valoarea arendei plătită în natură se stabilește pe baza cantității prevăzute în contractul de arendă și a prețului de piață al produsului respectiv.

În speță, contestatoarea a aplicat prețuri diferite pentru plata arende și vânzarea acelorași produse către alți clienți, ce nu dețin terenuri date în arendă.

În anexa nr.26 a raportului de inspecție fiscală nr.F-Br ___/___2011, organul de inspecție fiscală a prezentat situația produselor agricole facturate către alți clienți, din care rezultă că în perioada verificată

au fost utilizate prețuri diferite de cele practicate la calculul arendei plătită în natură.

Întrucât prețurile utilizate de contestatoare la facturarea grâului și porumbului către alți clienți decât cei care au dat terenurile în arendă, nu priveau același moment, adică facturile nu au fost emise în aceeași lună, ci luna următoare sau la două luni după plata arendei, a determinat organul de inspecție fiscală să procedeze la stabilirea valorii arendei pe baza prețurilor medii stabilite pentru lunile în care a avut loc plata acesteia.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia în agricultură nu se pot stabili obligații fiscale suplimentare pe baza unor prețuri medii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum se prevede și la art.62 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, venitul brut pentru persoanele fizice se determină, ”în cazul în care arenda se exprimă în natură,**pe baza prețurilor medii ale produselor agricole**, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit în cadrul aceluiași termen direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.”

Deci, utilizarea prețurilor medii pentru determinarea valorii arendei acordate în natură și stabilirea veniturilor din agricultură, este o metodă stabilită prin Codul fiscal, astfel că, susținerea contestatoarei că pentru produsele agricole nu pot fi utilizate prețuri medii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Organul de inspecție fiscală nu a putut utiliza prețurile medii stabilite prin hotărâri ale consiliului județean, deoarece acestea privesc media anuală, ori la art.7 pct.26 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se dispune ca prețul de piață să fie cel plătit în același moment.

Nici susținerea contestatoarei că a respectat prevederile art.7 din Codul fiscal, privind prețul de piață, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece așa cum s-a reținut anterior, prețurile utilizate de contestatoare la ceilalți clienți în luna următoare la grâu sau în următoarele două luni la porumb, erau cu peste 50% mai mari.

În plus, prețurile medii utilizate de organul de inspecție fiscală sunt mai mici decât cele utilizate de contestatoare pentru facturarea produselor către alți clienți.

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată neîntemeiată contestația pentru T.V.A. în sumă de _____ lei, urmând să o respingă pentru acest motiv.

Referitor la accesoriile aferente T.V.A. în sumă de _____ lei (majorări de întârziere în sumă de _____ lei + penalități de întârziere în sumă de _____ lei), se reține principiul de drept accesoriul urmează

principalul, precum și prevederile art.119(1), 120(1), art.120¹(1) și (2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”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.

.....

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.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) **după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.”**

În consecință, pentru acest capăt de cerere contestația se privește ca neîntemeiată, urmând a se respinge pentru acest motiv.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. _____ S.R.L. cu sediul în comuna ____, județul Brăila împotriva Deciziei de impunere nr.F/Br ___/___2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma totală de ____ lei, din care:

- impozit pe profit în sumă de ____ lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____ lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____ lei,
- impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de ____ lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților în sumă de ____ lei,

- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților în sumă de ____ lei,
- T.V.A. în sumă de ____ lei ,
- majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei,
- penalități de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei.

2. Admiterea în parte a contestației, cu consecința anulării parțiale a deciziei de impunere nr. F/Br ____/____2011, pentru suma totală de ____ lei, din care :

- impozit pe profit în sumă de ____ lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____ lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____ lei.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art.210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la Curtea de Apel Galați, conform prevederilor art.218(2) din același act normativ.

DIRECTOR EXECUTIV,