



DECIZIA NR. 198/ 08.02.2012
privind soluționarea contestației formulată de
S.C..X. S.A. înregistrată la
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V
sub nr. xx/25.03.2011

Urmare adresei Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nr. xxx/xxx/12.2011, Direcția generală a finanțelor publice a județului V a fost sesizată de către Direcția generală a finanțelor publice a județului ... prin adresa nr. DG.../28.12.2011, înregistrată la registratura generală a D.G.F.P. V sub nr. .../29.12.2011, cu privire la delegarea competenței de soluționare a contestației formulate de S.C..X. S.A. ... CIF RO, NRC J.../.../1991 cu sediul în ..., str. nr. ---, jud. ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. x/24.02.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului V în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/24.02.2012.

Contestația formulată de reprezentanții S.C..X. S.A. a fost depusă inițial la D.G.F.P. V, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat, fiind înregistrată sub nr. .../25.03.2011 și la Activitatea de Inspecție Fiscală V sub nr. .../28.03.2011 și a fost transmisă împreună cu Referatul privind soluționarea contestației nr. ./31.03.2011 spre competență soluționare către D.G.F.P. ..., organul fiscal competent în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, însă cu adresa nr. .../.../12.2011 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la cererea motivată a D.G.F.P. ... a delegat competența de soluționare a contestației către .D.G.F.P. V.

S.C..X. S.A. contestă **suma totală de S lei, reprezentând:**

- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de S1 lei;**
- **majorări de întârziere aferente TVA în sumă de S2 lei;**
- **impozit pe profit în sumă de S3 lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S4 lei;**
- **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S5 lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S6 lei.**

În raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x/24.02.2012 de către S.C..X. S.A., respectiv 28.02.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. .../25.03.2011 astfel cum

rezultă din ștampila Registraturii Ministerului Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice V aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.a din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Compartimentul Soluționare Contestații din D.G.F.P. V este investită să soluționeze contestația formulată de S.C.X. S.A., solicitarea de declinare a competenței nr. ---/05.01.2012 adresată Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției de Administrare Fiscală, fiindu-i respinsă cu adresa nr. .../10.01.2012.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/24.02.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice V – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/24.02.2011, societatea susține următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit:

- inspecția fiscală a considerat că suma de yy lei, înregistrată în contul 628 "Cheltuieli cu servicii prestate de terți", reprezentând tariful de racordare privind Complexul Comercial "HC" nu reprezintă reparații care au ca scop restabilirea stării inițiale prin înlocuirea componentelor uzate, ci "îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare" conform art. 24 alin. 3 lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- inspecția fiscală a stabilit diferența în minus de yy2 lei la calculul profitului impozabil ca urmare a cheltuielilor cu amortizarea fiscală calculate în baza prevederilor art. 24 alin. 11 lit. a) Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a acestei reconsiderări, inspecția fiscală a stabilit suplimentar de plată suma de S7 lei formată din impozit pe profit în sumă de S3 lei, dobânzi în sumă de S41 lei și penalități de întârziere în sumă de S8 lei.

Societatea nu își însușește punctul de vedere al organului de inspecție fiscală arătând că:

- din cele reținute de organul de inspecție fiscală se înțelege că societatea, pentru a obține un spor de putere a achitat suma de yy lei exclusiv TVA (factura nr. ff/23.06.2006) pentru a înlocui componente uzate și anume două tablouri de distribuție de joasă tensiune cu alte două tablouri noi, ori conform avizului tehnic de racordare nr. */*/05.07.2005, suma achitată a reprezentat contravaloarea "tarifului de racordare" reglementat prin H.G. nr. 867/2003 pentru aprobarea Regulamentului privind racordarea utilizatorilor la rețelele electrice de interes public în timp ce înlocuirea celor două tablouri de distribuție din PT 303 a fost executată de SDFEE E. M. SA din surse proprii.

- în mod eronat suma de yy lei a fost încadrată, la control ca fiind investiție efectuată în vederea îmbunătățirii parametrilor tehnici, invocându-se pentru aceasta prevederile Cap. III. 7.2.3. pct. 94 alin. 2 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, când de fapt reprezintă o cheltuială așa cum este definită de prevederile Cap. II. 7.2.3. pct. 94 alin. 1 din același act normativ și trebuie recunoscută ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

- în fapt, în luna iulie 2005 S.C."C" S.R.L. a întocmit memoriul tehnic (anexa 2) "Documentație de bilanț al puterilor pentru obținerea acordului de putere Complexul Comercial "HC" solicitat de furnizorul/distribuitorul de energie electrică ca urmare a depășirii puterii aprobate prin avizul de racordare----/---- din 05.04.1996 (anexa 3) ceea ce ar fi condus la sistarea furnizării energiei electrice.

- obligativitatea solicitării avizului tehnic de racordare este prevăzută de Regulamentul din 17/07/2003 privind racordarea utilizatorilor la rețelele electrice de interes public aprobat prin H.G. nr. 867/2003.

- S.C. SDFEE E. M. S.A. a emis la data de 05.07.2005 “Avizul Tehnic de Racordare nr. */*” cu o valabilitate de 12 luni de la data emiterii, perioadă în care societatea a trebuit să achite tariful de racordare și să încheie contractul pentru racordarea puterii aprobate.

- în data de 01.03.2006 a fost încheiat “Contractul de racordare pentru realizarea instalațiilor de alimentare cu energie electrică ale consumatorilor S.C..X. S.A. Complex Comercial “HC”, amplasată în str. ... nr. ---” (anexa nr. 6) prin care s-a obligat să achite în tranșe tariful de racordare (martie-mai 2006).

- Obiectul contractului l-a constituit realizarea instalației de racordare la rețeaua electrică de distribuție. La pct. 2.2. din contract s-a menționat că denumirea instalației de racordare este “alimentare cu energie electrică a Complexului Comercial “HC”, amplasat în str.”.

- în 23.06.2006 E'ON M. a emis factura fiscală nr. ff/23.06.2006 (anexa 7) ca urmare a achitării integrale a tarifului de racordare în sumă totală de yy lei exclusiv TVA.

- prin cheltuiala efectuată nu s-au obținut beneficii mai mari prin reducerea cheltuielilor cum în mod eronat se reține prin decizia de impunere și anume “tariful de putere a scăzut de la zzz lei/kw respectiv zzz1 lei/kw la zz1 lei/kw, respectiv zz2 lei/kw” având în vedere că:

- ordinul președintelui Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei nr. 49/2005 pentru aprobarea tarifelor la energia electrică livrată consumatorilor captivi stabilește tariful de putere anual valabil începând cu data de 01 ianuarie 2006;

- în conformitate cu anexa 3 Condiții specifice la Contractul de furnizare a energiei electrice la marii consumatori finali, industriali și similari nr. 0000000_0 din anul 2005 luna septembrie ziua 01 (anexa 8) pentru S.C..X. S.A. tipul de tarif practicat este “binom diferențiat pe zone orare și durate de utilizare tip A33 joasă tensiune durata de utilizare mare”;

- potrivit Ordinului președintelui Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei nr. 49/2005 (anexa 9), Anexa nr. 1.1 - tabel binom diferențiat pe zone orare și durate de utilizare-A33 (nu include acciza și TVA) valabil de la 01.01.2006, tarifele anuale pentru putere (RON/kW/an) sunt următoarele:

- pentru putere (ron/kW/an) zona de vârf: 554,6340 ron/KW/an;
- pentru putere (ron/kW/an) zona ore rest :241,14000 ron /kW/an, caz în care tariful lunar pentru putere variază în funcție de numărul de zile calendaristice din lună astfel:

- la 31 zile în lună: 554,6340/365 zile x 31 zile = zzz lei/KW/lună și 241,1400/365 zile x 31 zile = zzz1 lei/kw/lună;

- la 30 de zile în lună: 554,6340/365 zile x 30 zile = zz1 lei/kw/lună și 241,1400/365zilex 30 zile = zz2 lei/kw/lună;

- la 28 zile în lună: 554,6340/365zile x 28 zile=zzz lei/kw/lună și 241,1400/365 zilex28 zile= zz lei/kw/lună.

- tarifele lunare pentru putere practicate de către E'ON M. SA înainte și după achitarea tarifului de racordare, conform facturilor emise au fost:

- pentru zona de vârf: 28 zile în lună –zzz lei/kw/lună, 30 de zile în lună zz1 lei/kw/lună și 31 zile în lună – zzz lei/kw/lună

- pentru zona ore rest: zz lei/kw/lună, zz2 lei/kw/lună și zzz1 lei/kw/lună.

- în vederea formării opiniei sale organul de inspecție fiscală a analizat doar două facturi și anume factura nr. ff/06.04.2006, înainte de “investiție” pentru perioada 01.03.2006-31.03.2006 când sunt 31 de zile și factura ff/05.10.2006 – după “investiție”

pentru perioada 01.09.2006-30.09.2006, când sunt 30 de zile considerând în mod eronat că s-au obținut beneficii mai mari prin reducerea cheltuielilor din reducerea tarifului de putere de la zzz lei respectiv zzz1 lei la zz1 lei respectiv zz2 lei.

Așadar societatea a înregistrat corect în evidența contabilă tariful de racordare înscris în factura fiscală nr. ff/23.06.2006, drept cheltuială deductibilă în perioada în care a fost efectuată respectând prevederile OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, scopul acestor cheltuieli nefiind nici de a restabili starea inițială și nici de a îmbunătăți parametri tehnici inițiali ci de a asigura continuitatea utilizării Centrului Comercial "HC" și ca urmare nu se poate reține că suma de yy lei reprezintă o investiție, astfel încât sub acest aspect contestația este întemeiată urmând a fi admisă și anulată obligația de plată stabilită suplimentar.

În ceea ce privește calculul accesoriilor pentru perioada 22.08.2008-31.12.2009, chiar dacă se admite că suma de yy lei este nedeductibilă, organul de inspecție fiscală a procedat incorect neținând seama că societatea avea de recuperat suma de Sr lei achitată în contul impozitului pe profit în anul 2007. În cadrul anexei nr. 1.3 a raportului de inspecție fiscală - "Situatie calcul accesorii impozit pe profit diferență inspecție fiscală" pentru suma de S3 lei având termen de plată 15.02.2007 s-au calculat majorări de întârziere, respectiv penalități de întârziere până la data de 23.02.2011 fără a ține cont de următoarele aspecte:

- în cursul anului 2007 societatea a achitat în contul impozitului pe profit suma de Sr lei;
- în exercițiul fiscal 2007 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de Pf lei, urmând a recupera de la bugetul statului suma de Sr lei.
- în 30.12.2009, respectiv 25.01.2010 societatea a solicitat compensarea sumelor achitate în plus în contul impozitului pe profit pentru care s-au emis: Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. NC/30.12.2009 în sumă de Sc lei- data compensare 30.12.2009 (anexa nr. 12) și Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. NC/25.01.2010 în sumă de Sr1 lei – data compensare 25.01.2010 (anexa nr. 13).
- ca urmare a declarației rectificative din data de 22.08.2008, suma de Sr lei, achitată în cursul anului 2007 a rămas necompensată în perioada 22.08.2008-31.12.2009, prin urmare pentru această perioadă societatea nu datorează majorările în sumă de S9 lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Organul de inspecție fiscală a stabilit la 31.12.2009, TVA de plată în sumă de S1 lei pentru care a calculat dobânzi în sumă de S2 lei. Dobânzile au fost calculate până la data de 25.04.2010, dată la care S.C. .X. S.A. a declarat suma de S1 lei în decontul pentru luna martie 2010 la rândul 29 (ajustare pentru bunuri de capital).

Prin includerea în decizia de impunere ca taxă suplimentară de plată a sumei de S1 lei, societatea va fi obligată să plătească din nou, în anul 2011, aceeași sumă care a fost inclusă în decontul lunii martie 2010 (în prezent plătită).

3. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice:

Societatea contestă legalitatea stabilirii obligațiilor suplimentare de plată de către echipa de inspecție fiscală, în sumă totală de S10 lei din care impozit pe dividende în sumă de S5 lei, dobânzi în sumă de S11 lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende în sumă de "D" lei deoarece pentru a modifica baza impozabilă, organul de inspecție fiscală a reținut că:

- domnul PCD este acționar majoritar la S.C..X. S.A. cu o cotă de participare de va%, având astfel calitatea de persoană afiliată în conformitate cu prevederile art. 7, pct. 21 lit. b) din Legea 571/2003;

- în luna iulie 2008, între S.C. .X. S.A. și domnul PCD a intervenit o tranzacție

imobiliară în cadrul căreia societatea a achiziționat o suprafață de teren de "teren" m.p. cu prețul de "aaa" lei (xxxx euro), tranzacție pentru care, la control s-a solicitat dosarul prețurilor de transfer;

- dosarul prezentat de S.C..X. S.A. este incomplet, întrucât nu conține datele prevăzute la art. 1 Anexa nr. 1, pct. 7 lit. f) din Ordinul nr. 222/2008-” informații cu privire la tranzacții comparabile externe și interne”.

- tranzacțiile dintre societate și domnul PCD nu s-au făcut în termeni de piață liberă, așa cum s-ar fi efectuat între persoane independente, motiv pentru care s-a procedat în temeiul art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, la estimarea prețului tranzacției, utilizându-se valoarea medie aritmetică pentru trei tranzacții similare între entități independente (qq lei /m.p. - teren arabil situat în extravilanul comunei "C", jud. ... și ww lei/m.p.- teren arabil situat în sat "Lc", jud. ...;

- valoarea de piață a tranzacției de mai sus a fost redusă la suma de Vr lei (t1 m.p.x qq lei+t2 m.p. x ww lei= VT1 lei+VT2 lei) și considerând că suma plătită de societate vânzătorului depășește prețul de piață estimat, diferența în sumă de D1 lei ("Vcump" lei -Vr lei= D1 lei) a fost tratată drept dividend în conformitate cu art. 7, pct. 12 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2008 pentru care inspecția fiscală a calculat impozitul pe dividende în sumă de S5 lei.

Din punctul de vedere al societății solicitarea dosarului prețurilor de transfer a fost nelegală deoarece:

-în cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, posibilitatea ajustării sumei venitului sau a cheltuielii pentru stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate a fost introdus prin pct. 1 din Legea 76/2010 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- anterior intrării în vigoare a Legii nr. 76/2010 nu era reglementată posibilitatea aplicării prețurilor de transfer asupra tranzacțiilor între persoane române afiliate;

- punctul de vedere al societății cu privire la faptul că obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer între persoane rezidente afiliate a fost introdusă prin Legea nr. 76/2010 este susținută și de răspunsul formulat prin adresa nr. */21.12.2010 (anexa 21) de către Administrația Finanțelor Publice a Municipiului ... ca urmare a unei întrebări adresate Direcției de îndrumare și asistența contribuabililor din MEF/ANAF în care se menționează: *“Prevederile referitoare la ajustarea prețurilor de transfer între persoane române afiliate a fost introdusă prin Legea nr. 76/2010 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;*

- de la bun început inspectorii fiscali au urmărit reconsiderarea prețului tranzacției pentru care au solicitat dosarul prețurilor de transfer;

- “având în vedere lipsa datelor prin prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer” inspecția fiscală a solicitat de la birourile notarilor publici de pe raza municipiului ... prețurile unitare privind tranzacții similare celor care urmează a face obiectul estimării, efectuate de persoane independente, însă din adresele birourilor notarilor publici din ..., anexate la raportul de inspecție fiscală (nr. ..., .../ 13.12.2010 și nr. .../10.01.2011) rezultă că solicitarea informațiilor de către organele de inspecție fiscală a fost făcută anterior prezentării de către societate a dosarului prețurilor de transfer (18.02.2011) ceea ce demonstrează rea-credință din partea inspectorilor fiscali care s-au antepunat cu privire la “deficiențele” dosarului prețurilor de transfer și au urmărit estimarea prețului tranzacției prin metode arbitrare.

- dosarul prețurilor de transfer a fost elaborat de "K R", companie cu bogată experiență în domeniu care, printre altele precizează: “credem că societatea .X. S.A. nu trebuia să pregătească dosarul prețurilor de transfer, legea aplicabilă fiind cea în vigoare la data celor două tranzacții” și “se poate concluziona că prețul plătit de

S.C..X. S.A. persoanei afiliate (...) este unul rezonabil din punct de vedere al prețurilor de transfer”.

Reaua-credință a inspectorilor fiscali este dovedită și de refuzul de a da curs solicitării societății de a completa pretinsele lipsuri ale dosarului prețurilor de transfer, care au fost aduse la cunoștința reprezentanților societății abia cu ocazia discuției finale din 24.02.2011 când aceștia prin adresa nr. .../24.02.2011 au solicitat D.G.F.P. V un termen de 10 zile lucrătoare în vederea completării dosarului prețurilor de transfer.

În plus, inspecția fiscală a nesocotit și obligația de informare a contribuabilului, reglementată de art. 9 alin. (1) și art. 107 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, refuzând prezentarea rezultatelor controlului (solicitată prin adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. ---/24.02.2011) pentru ca societatea să poată formula un punct de vedere.

Invocarea art. 7, pct. 12 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008 cu următorul conținut “(...) *dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend (...)*” pentru a stabili suplimentar impozitul pe dividende în sumă de S5 lei este nelegală întrucât această prevedere a fost modificată prin Art. 1 pct. 2 din OUG nr. 109/2009 pentru modificarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2010 prin care legiuitorul a prevăzut că respectiva diferență este tratată ca dividend numai dacă **“suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit”** ori în speță domnului PCD cu ocazia încheierii tranzacției i s-a calculat reținut și virat, pentru venitul obținut din transferul proprietății imobiliare, impozitul prevăzut de art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în sumă de "iv" lei.

Deci, organul de inspecție fiscală a nesocotit prevederile legale aplicabile în această situație, ignorând modificarea normei juridice aplicabile stării de fapt, introdusă prin Art. 1 pct. 2 din OUG nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale H.G. nr. 791/2011 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 precum și pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale și în mod nelegal a tratat diferența de D1 lei drept dividend deoarece venitul realizat de vânzător cu ocazia încheierii tranzacției *“a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit”* așa încât nu poate fi impozitată de două ori și se impune totodată ca *“reconsiderarea evidențelor (...) se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată”*.

Prin urmare organul de inspecție fiscală avea obligația ca atunci când a estimat prețul de piață al tranzacției și a reconsiderat evidențele societății, stabilind în sarcina acesteia un impozit suplimentar de S5 lei pentru veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, concomitent să reconsidere și evidențele celeilalte persoane afiliate implicate, adică ale domnului PCD și să dispună restituirea sumei plătite în plus de acesta ca urmare a diminuării prețului tranzacției în sumă de *** lei, adică: $[(3\% \times \text{---} + 2\% \times (\text{"V cump"} - 200.000))] - [3\% \times 200.000 + 2\% \times (\text{V r} - 200.000)] = \text{"iv"} \text{ lei-sp lei}$.

În ceea ce privește respingerea metodei comparării prețurilor, societatea arată că:

- pentru a proceda la estimarea prețurilor de transfer după procedura prezentată în anexa nr. 3 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, organul de inspecție fiscală a susținut că dosarul prezentat de societate este incomplet, *“întrucât nu conține datele prevăzute de art. 1, a Anexa 1, pct. 7 lit. f) din Ordinul nr. 222/2008- informații cu*

privire la tranzacții comparabile externe sau interne”;

Organul de inspecție fiscală a respins metoda comparării interne a prețurilor invocând faptul că cele două terenuri achiziționate de societate în extravilanul comunei Cr, județul B nu pot fi considerate tranzacții comparabile nefiind realizate în același loc și în același moment, însă aceste tranzacții sunt relevante pentru analiza prețurilor de transfer și utilizarea în compararea internă a prețurilor fiind singurele tranzacții încheiate de societate în această perioadă.

A nu admite raportarea la cele două tranzacții ca și comparabile ar echivala cu o prezentare incompletă a dosarului de transfer, adică efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate ceea ce dă dreptul organului fiscal să estimeze arbitrar și fără a fi reținută culpa contribuabilului, cuantumului prețurilor de transfer.

Prețul plătit de societate pentru achiziționarea celor două terenuri din comuna Cr, județul B de la persoane independente a fost de.../euro/mp, respectiv .. euro/mp iar prețul plătit de societate pentru achiziționarea terenului de "teren" mp din comuna "C" județul ... de la acționarul majoritar a fost de euro/m.p, deci nu este excesiv din punct de vedere al prețurilor de transfer.

În ceea ce privește respingerea metodei comparării prețurilor:

Organul de inspecție fiscală a respins metoda comparării externe a prețurilor, invocând faptul că analiza comparativă s-a efectuat cu oferte de preț și nu cu prețuri practicate efectiv în tranzacții similare fără a ține seama de prevederile Codului fiscal dar și de cele ale Ghidului OCDE în materie de prețuri de transfer care prevăd că prețul de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru ca o astfel de comparabilitate să aibă utilitate caracteristicile economice relevante ale situațiilor care se compară trebuie să fie suficient de comparabile și nu neaparat identice, atributele care pot prezenta importanță incluzând caracteristicile fizice ale bunurilor (în speță, suprafața terenurilor, tipul acestora - extravilan sau intravilan-, etc.) sau ale serviciilor transferate, circumstanțele economice ale părților, etc.

Deasemenea, potrivit Ghidului OCDE în materie de prețuri de transfer, nu ar trebuie să se întâmple ca informații utile, cum sunt cele ce pot fi obținute din tranzacții necontrolate care nu sunt identice cu tranzacții controlate, să fie ignorate numai datorită faptului că un anumit standard rigid de compatibilitate nu este total îndeplinit.

Prin urmare organul de inspecție fiscală trebuia să ia în considerare atât analiza comparativă efectuată prin utilizarea metodei comparării prețurilor cât și raportul de evaluare realizat de către societatea de evaluare independentă.

În ceea ce privește utilizarea de informații publice:

În argumentarea faptului că tranzacțiile dintre societate și acționarul majoritar “nu s-au efectuat în termeni de piață liberă”, organul de inspecție fiscală a invocat faptul că “a solicitat de la birourile notarilor publici de pe raza municipiului ... prețurile utilizate privind tranzacții similare” fără să precizeze numele societăților/persoanelor independente care au practicat prețuri comparabil mai mici și nici sursa publică a informațiilor deși ar fi trebuit să utilizeze informații la care și contribuabilul ar fi putut să aibă acces (informații publice), să menționeze sursa informațiilor în raportul de inspecție fiscală, în lipsa acestor precizări încălcând dispozițiile Ghidului OCDE în materie de prețuri de transfer care la pct. 5.10 precizează că “ *Administrațiile fiscale nu ar trebui să le pretindă contribuabililor să producă documente care nu se află în posesia sau controlul efectiv al contribuabilului sau care nu îi sunt practic accesibile pe alte căi (...) pentru că sunt informații confidențiale ale concurentului contribuabilului sau sunt nepublicate și nu pot fi obținute prin investigații obișnuite sau date de piață” (anexa 24).*

Mai mult aplicarea metodei comparării prețurilor în practică este foarte rar folosită fiind dificilă datorită lipsei tranzacțiilor comparabile și se aplică de regulă numai când se analizează prețul de transfer al bunurilor/mărfurilor fungibile al căror preț este furnizat de bursele de mărfuri. Chiar și Normele metodologice de aplicare ale art. 11 alin. (2) prevăd la pct. 25 că *“Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării (...).”*

Referitor la estimarea prețurilor de transfer efectuată de organul de inspecție fiscală:

Organul de inspecție fiscală, folosind informațiile de la 3 birouri notariale a procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer practicate prin utilizarea valorii medii aritmetice a cuantumurilor pentru 3 tranzacții similare, rezultând valori de qq lei/mp teren din extravilanul comunei "C", județul ... și respectiv de ww lei/mp teren situat în sat "Lc", comuna "C", prețuri care exprimate în euro (curs mediu de schimb anunțat de BNR) ar fi de ... euro/mp teren extravilan și respectiv .. euro/mp teren intravilan, valori cu mult inferioare prețurilor practicate pe piață în perioada tranzacției, așa cum poate fi dovedit cu adresa nr. xx/2011 emisă de Biroul Notar Public SB (anexa 26) conform căreia prețurile practicate:

- în intravilanul extins/extravilanul comunei "C" au fost:
 - euro/mp - pentru .. mp s-a achitat un preț de euro;
 - euro/mp- pentru mp s-a achitat un preț de ... euro;
 - euro/mp- pentru ... mp s-a plătit un preț de ...euro;
- în intravilanul satului "Lc" pentru:
 - t2 mp s-a achitat un preț de . . . euro, adică .. euro/mp;
 - t2 mp s-a achitat un preț de ... ron, adică ... euro/mp.

Societatea mai susține că în pofida crizei economice, nivelul prețurilor pentru terenurile din comuna "C" a fost menținut la un nivel ridicat și în anul 2010 când D.G.F.P. ... în cadrul procedurii de executare silită a anunțat pentru data de 01.04.2010 o licitație publică pentru vânzarea unui teren situat în localitatea "Lc" aparținând S.C. "M" S.A., cu o suprafață de ---- mp, cu un preț de pornire de --- lei fără TVA, adică --- euro/mp la un curs anunțat de BNR de 4,2099 lei/euro. Deasemenea un alt teren aparținând aceleași societăți, situat în intravilanul comunei "C" a fost evaluat de un expert evaluator membru ANEVAR la prețul de -- euro/mp (anexa nr. 28).

Prin urmare, se confirmă că în anul 2008 prețul/mp teren în zona "C" era cuprins între -- și --- de euro dacă se ține seama că prețurile terenurilor, așa cum arată studiile realizate de firme de specialitate, au cunoscut o depreciere de 44,90% și se infirmă prețurile estimate de către echipa de inspecție fiscală.

De oarece părțile contractante nu au fost indicate în adresele emise de birourile notariale în baza cărora s-a făcut estimarea este de presupus că tranzacțiile au fost încheiate între persoane fizice, ori este de notorietate că pentru reducerea costurilor notariale și impozitul pe venit datorat pentru aceste tranzacții, părțile -persoane fizice- nu declară prețul real al vânzării, astfel încât în contracte se indică valori mult inferioare prețului efectiv plătit și nici nu se poate aprecia dacă tranzacțiile nu au avut loc între persoane afiliate.

Câtă vreme cele trei adrese nu conțin detalii cu privire la terenurile tranzacționate (cum ar fi amplasamentul acestora, accesul la utilități, distanța față de arterele importante de circulație, etc) nu există certitudinea că tranzacțiile respective pot fi folosite ca și comparabile.

Pe de altă parte dacă inspectorii fiscali ar fi dorit să obțină informații cu privire la tranzacțiile efectuate pe raza comunei "C" ar fi avut posibilitatea să obțină un centralizator de la A.N.C.P.I , ori câtă vreme s-au adresat selectiv unor birouri notariale

se naște întrebarea dacă la alte birouri nu s-au înregistrat tranzacții la prețuri egale cu ale tranzacției S.C..X. S.A., cum poate fi demonstrat cu adresa de la B.N.P. SB care confirmă că la acest birou au fost înregistrate tranzacții cu prețuri între *** euro/mp și *** euro/mp.

Mai mult terenul de "teren" mp (anexa nr.30), tranzacționat de societate cu acționarul majoritar are acces la utilități publice, se află în apropierea Centrului Expozițional ---- și are deschidere la drumul interjudețean DJ 248 ...-V prin parcela de t2 mp, parte integrantă a lotului.

Pe de altă parte, anterior achiziționării terenului de "teren" mp, societatea a solicitat opinia unei societăți de evaluare independentă, membră ANEVAR și UNPIR care prin raportul de evaluare întocmit (anexa nr.31) a recomandat un preț de -- euro/mp pentru terenul din intravilanul satului "Lc" și --- euro/mp pentru terenul din extravilanul comunei "C". Existența acestui raport, premergător tranzacției reprezintă un argument în plus în sprijinul susținerii că organul de inspecție fiscală avea deja justificarea prețului de piață așa încât solicitarea prezentării dosarului prețurilor de transfer se dovedește din nou ca fiind nelegală.

Pentru toate cele de mai sus S.C..X. S.A. solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea integrală a deciziei de impunere nr. x/24.02.2012, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Vi, Activitatea de Inspecție Fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/24.02.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V – Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina S.C..X. S.A. ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/24.02.2012 astfel:

Capitolul I. Date despre inspecția fiscală:

- Inspecția fiscală a cuprins perioada de la data de 01.01.2005 până la data de 31.12.2009 pentru obligații datorate bugetului general al statului, constând în impozite, taxe și contribuții sociale și s-a efectuat prin sondaj conform prevederilor O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- Inspecția fiscală a fost începută la data de 21.06.2010 de Activitatea de Inspecție Fiscală ... fiind înregistrată în Registrul Unic de Control al contribuabilului seria A nr. ---- IN, la nr. ---/21.06.2010;

- Ca urmare a solicitării către A.F.P. B de a efectua un control încrucișat având ca obiect înregistrarea în contabilitate a facturii nr. f/03.10.2008 în sumă de x lei din care TVA deductibilă în sumă de y lei emisă de S.C. --- SRL B, inspecția fiscală a fost suspendată conform OPANAF nr. 14/02.01.2010, acest lucru fiind comunicat și contribuabilului cu adresa nr. **/30.08.2010, confirmarea de primire nr. ++ din 03.09.2010.

- A.I.F. ... a solicitat delegarea de competență privind efectuarea inspecției fiscale la S.C..X. S.A. ... prin adresa nr. **/30.09.2011 iar D.G.C.I.F. B a delegat D.G.F.P. V – AIF V să efectueze inspecția fiscală.

- D.G.F.P. V – AIF Vi a reluat inspecția fiscală la S.C..X. S.A. în baza ordinului de serviciu nr. --/265.10.2010 la data de 02.11.2010, dată la care răspunsul privind solicitarea controlului încrucișat care a determinat suspendarea inspecției fiscale de către A.I.F. ... era neconcludent, AFP Sector 3 B, prin adresa nr. ---/25.10.2010 comunicând faptul că nu a putut efectua controlul la S.C. MDL T GRUP SRL B întrucât societatea nu funcționa la domiciliul fiscal, astfel că în conformitate cu prevederile art. 94-105 din O.G. nr. 92/2003, republicată s-a trecut la examinarea actelor și faptelor rezultate din activitatea contribuabilului desfășurată în întreaga perioadă supusă inspecției fiscale.

- urmare tranzacțiilor efectuate în luna iulie 2008 prin care domnul PCD vinde

terenuri arabile către S.C..X. S.A. ... în valoare de "V cump" lei (×××× euro), A.I.F. V a solicitat, prin adresa nr. aaa/16.11.2010, în conformitate cu prevederile art. 79 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003, republicată și O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, până la data de 04.01.2011 suspendând inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 2 alin. 7 din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008, suspendare comunicată agentului economic cu adresa nr. ---/16.11.2010, înregistrată la acesta sub nr. ---/17.11.2010;

- prin adresa nr. ---/17.11.2010, S.C..X. S.A ... a răspuns că datorită obligațiilor fiscale restante și a costurilor ridicate nu poate întocmi dosarul fiscal;

- conform prevederilor art. 2, anexa 3 din OPANAF nr. 222/2008, organul de inspecție fiscală prin adresa nr. ---/03.01.2011 a solicitat a doua oară prezentarea dosarului prețurilor de transfer până la data de 20.02.2011, adresa înregistrată la agentul economic cu nr. --- din 05.01.2011.

Capitolul II- date despre contribuabil:

- S.C..X. S.A. ... este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului ... sub nr. J22/438/1991, are sediul social în municipiul ... , str. nr. ---, județul ... și are atribuit Codul Unic de Înregistrare Fiscală RO ----.

- Capital social subscris și vărsat: ---- lei, format din ----acțiuni.

- Structura acționariatului este:

- PCD cu "va"% din acțiuni;
- S.C. M. M.&M. C. SRL ..., cu "va1" % ;
- S.C. M. U. SA, cu "va2" % din acțiuni;
- Alți acționari, cu "va3" % din acțiuni;

În perioada verificată, conform Bilanțului contabil, societatea a realizat:

Perioada	Cifra de afaceri -lei-	Rezultat financiar -lei-
01.01.2005-31.12.2005		
01.01.2006-31.12.2006		
01.01.2007-31.12.2007		
01.01.2008-31.12.2008		
01.01.2009-31.12.2009		

Capitolul III - Constatări fiscale:

1. Impozit pe profit:

- **Perioada verificată: 01.01.2005-31.12.2009**

- **Baza legală:** Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. 1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Inspecția fiscală a stabilit o diferență de impozit pe profit pentru anul 2006 în sumă de S3 lei astfel:

- diferența în plus în sumă de yy lei la calculul profitului impozabil ca urmare a înregistrării de către agentul economic în cont 628 "Cheltuieli cu servicii prestate de terți" a cheltuielilor cu tariful de racordare privind Complexul Comercial -HC, situat în str. nr. ---, ..., contrar prevederilor Legii nr. 571/2003, republicată cu modificările ulterioare, art. 24, alin. (1) și (3) lit. d) și alin. (11) și ale OMFP nr. 1752/2005, Cap. 2, pct. 7.2.3. și pct. 94 alin. 2, influențând impozitul pe profit cu suma de Si lei;

Organul de inspecție fiscală a consemnat faptul că cheltuielile înregistrate de agentul economic în sumă de yy lei nu reprezintă reparații care au ca scop restabilirea stării inițiale prin înlocuirea componentelor uzate ci "*îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare*", așa cum precizează art. 24 alin. (3) Cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare deoarece Memoriu tehnic întocmit de proiectant are ca obiect întocmirea bilanțului

puterilor electrice în vederea obținerii acordului pentru sporul de putere rezultat ca urmare a instalării unor receptori de iluminat și forță cu ocazia modernizării Complexului Comercial - HC iar prin Avizul tehnic de racordare nr. */* întocmit de S.C. E. M. S.A. înregistrat la beneficiar în data de 11.08.2005, s-a aprobat sporirea puterii de la ----- kw/kva, existent la ----+ kw/kva și prin urmare reprezintă o investiție efectuată la imobilizările existente care se recuperează pe seama cheltuielilor ulterioare;

- diferența în minus în sumă de **** lei pentru anul 2006 face parte din suma de yy2 lei cheltuieli deductibile cu amortizarea fiscală calculată de către organul de inspecție fiscală conform prevederilor art. 24 alin. 11, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada rămasă, respectiv 12 ani) pentru cheltuielile cu investiția în sumă de yy lei cu care ar fi trebuit majorată valoarea mijlocului fix, respectiv Complexul Comercial HC.

Astfel pentru anul 2006 inspecția fiscală a stabilit diferența suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de S3 lei [(yy lei *** lei)x16%= S3 lei] aferent căreia a calculat, pentru perioada 26.07.2006 - 23.02.2011, conform prevederilor art. 120 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de S41 lei și penalități de întârziere în sumă de S51 lei conform art. 120¹ din același act normativ.

2. Impozit pe dividende:

- Perioada verificată: 01.01.2005-31.12.2009

- **Baza legală:** Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. 1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

La acest impozit, inspecția fiscală a stabilit diferența suplimentară de plată în sumă de S5 lei aferentă unei baze impozabile în sumă de D1 lei stabilită ca diferență între valoarea în lei la prețul pieței în sumă de Vr lei și valoarea tranzacțiilor cu terenuri efectuate în luna iulie 2008 între S.C..X. SA ... și acționarul majoritar, domnul PCD, în suma de "V cump" lei, conform contractului de vânzare cumpărare, autentificat sub nr. 3372/11.07.2008 prin care s-a tranzacționat suprafața de t1 mp teren arabil în comuna "C", jud. ... și suprafața de t2 mp teren arabil în sat "Lc", jud.

Pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției (preț în lei/mp) organul de inspecție fiscală a utilizat valoarea medie aritmetică pentru trei tranzacții similare între entități independente, astfel:

- pentru terenul arabil situat în extravilanul comunei "C", județul ...:

$(+++ lei+*** lei+/// lei)/3=- * *=qq lei/mp;$

- pentru terenul arabil situat în sat "Lc", jud.:

$(\alpha\alpha\alpha+###+\&\&\&)/3=000/3=ww lei/mp.$

- valoarea de piață a tranzacției, având la bază prețurile de piață astfel calculate:

$t1 mp \times qq lei/mp + t2 m.p.x ww lei/mp = ---- lei + VT2 lei = Vr lei.$

Întrucât suma plătită de S.C..X. SA ... a depășit prețul de piață estimat, diferența în sumă de D1 lei ("Vcump" lei-Vr lei=D1 lei) a fost tratată la control drept dividend în baza art. 7 alin. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și impozitată cu cota de 16% prevăzută de art. 67 alin.(1) din același act normativ, rezultând impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar de plată în sumă de S5 lei.

Pentru diferența suplimentară de plată stabilită în sumă de S5 lei, la control s-au calculat de la data de 25.08.2008 (plata s-a efectuat prin bancă în data de 15.07.2008) și până la data de 23.02.2011, conform art. 120 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de S11 lei și penalitățile de întârziere prevăzute de art. 120¹ din același act normativ în sumă de "D" lei.

Motivul invocat de organul de inspecție fiscală pentru estimarea prețurilor de transfer conform procedurii prevăzute anexa nr. 3 din OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer este descris în capitolul III.6 a RIF nr. 24.02.2011.

Astfel, inspecția fiscală constatând că domnul PCD, acționarul majoritar al S.C..X. SA ... care deține "va"% din acțiuni și are calitatea de persoană afiliată în înțelesul art. 7 pct. 21 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- a solicitat, prin adresa nr. ---/16.11.2010 întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer până în data de 04.01.2011, în conformitate cu prevederile art. 79, alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

- cu adresa nr. ---/16.01.2010 înregistrată la S.C..X. SA ... sub nr. ---/17.11.2010 s-a comunicat acesteia suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 17.11.2010, conform art. 2 lit. h) din OPANAF nr. 14/05.01.2010 cu privire la condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, până la punerea la dispoziție a dosarului prețurilor de transfer;

- prin adresa nr. ---/18.11.2010, înregistrată la AIF Vi sub nr. --- din 22.11.2010, societatea comunică organului de inspecție fiscală costurile necesare pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer și eventuala transferare a acestora asupra organului de control;

- prin adresa nr. --/22.11.2010, înregistrată la S.C..X. SA ... sub nr. ---/25.11.2010 s-a menținut solicitarea privind întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

- prin adresele nr. ---/18.11.2010 și nr. ---/29.12.2010, S.C. .X. SA ... comunică organului de inspecție fiscală că datorită obligațiilor fiscale restante și al costurilor ridicate pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer se află în imposibilitatea de a-l întocmi;

- prin adresa nr. ---/03.01.2011, înregistrată la societate sub nr. --/05.01.2011, A.I.F. V solicită pentru a doua oară întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer până la data de 20.02.2011;

- prin adresa nr. ---/18.02.2011, societatea comunică organului de inspecție fiscală că este în măsură să prezinte dosarul prețurilor de transfer și ca urmare, se reia inspecția fiscală începând cu data de 21.02.2011, conform adresei A.I.F. Vi nr. --/18.02.2011, înregistrată la contribuabilul verificat sub nr. ----/21.02.2011.

Organul de inspecție fiscală a constatat că dosarul prețurilor de transfer este incomplet întrucât nu conține datele prevăzute de art. 1 Anexa 1, pct. 7 lit. f) din OPANAF nr. 222/2008 - "informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne", adică:

- informații cu privire la tranzacții comparabile interne, ce presupune compararea prețurilor convenite între o societate comercială și persoane afiliate cu prețuri convenite în relațiile dintre aceeași societate comercială cu persoane independente pentru tranzacții comparabile; tranzacțiile cu cele două terenuri situate în extravilanul comunei Cr, județul B (pag. 57-58) nu pot fi considerate tranzacții comparabile interne întrucât nu sunt realizate în același loc și în același moment;

- informații cu privire la tranzacții comparabile externe ce presupune compararea prețurilor convenite între persoane independente (tranzacții comparabile). În dosarul prețurilor de transfer (pag. 58-61) pentru această metodă s-au prezentat datele din Raportul de evaluare (pag. 60) bazat pe ofertele de vânzare-cumpărare de terenuri de la agenții imobiliare locale.

Din acest motiv echipa de inspecție fiscală a procedat la aplicarea art. 2, Anexa 3

din Ordinul 222/2008, respectiv la estimarea prețurilor de transfer prin identificarea a trei exemple de tranzacții similare cu cele care au făcut obiectul estimării. Pentru aplicarea acestei metode s-au solicitat de la birourile notarilor publici de pe raza municipiului ... prețurile utilizate în tranzacțiile similare, efectuate de persoane independente pe baza cărora a fost stabilit prețul de qq lei mp pentru terenul arabil de t1 mp situat în extravilanul comunei "C", județul ..., respectiv în sumă de ww lei/mp pentru terenul de arabil situat în sat "Lc", jud.

3. Taxa pe valoarea adăugată:

- Perioada verificată: 01.01.2005-31.12.2009

- Baza legală: Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. 1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

În urma inspecției fiscale efectuate, pentru perioada 01.05.2005-31.12.2009 s-a stabilit obligația suplimentară de plată în sumă de S1 lei cu titlul de taxa pe valoarea adăugată pentru neachitarea căreia care s-au calculat dobânzi în sumă de S2 lei.

Diferența suplimentară de plată în sumă de S1 lei provine din faptul că S.C..X. S.A. ... nerespectând prevederile art. 82 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare a întocmit eronat deconturile de T.V.A. depuse la organul fiscal (de exemplu la data de: 25.01.2006, 25.02.2007, 25.02.2008, 25.03.2008, 25.01.2009, 25.02.2009, 25.01.2010) și ca urmare la sfârșitul perioadei verificate s-a stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată deductibilă nedeclarată în sumă de "TVA" lei și diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de TVA" lei.

Dosarul contestației este însoțit de referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../31.03.2011, semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală, prin care se propune respingerea în totalitate a contestației, ca neîntemeiată.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de acestea, se rețin următoarele:

S.C..X. S.A. ... este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului ... sub nr. J22/438/1991, are sediul social în municipiul ... , str. nr. ---, județul ... și are atribuit Codul Unic de Înregistrare Fiscală RO ----.

- Capital social subscris și vărsat: ---- lei, format din --- acțiuni.

- Structura acționariatului este:

- PCD cu "va" % din acțiuni;
- S.C. M. M.&M. c. SRL ..., cu " va1"% ;
- S.C. M. U. SA, cu "va2" % din acțiuni;
- Alți acționari, cu "va3" % din acțiuni;

Inspecția fiscală a cuprins perioada de la data de 01.01.2005 până la data de 31.12.2009 pentru obligații datorate bugetului general al statului, constând în impozite, taxe și contribuții sociale și s-a efectuat prin sondaj conform prevederilor O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

Inspecția fiscală a fost începută la data de 21.06.2010 de către Activitatea de Inspecție Fiscală ... și înregistrată în Registrul Unic de Control al contribuabilului seria A nr. ---- IN, la nr. ---/21.06.2010;

A.I.F. ... a solicitat delegarea de competență privind efectuarea inspecției fiscale la S.C..X. S.A. ... prin adresa nr. 866640/30.09.2011 iar D.G.C.I.F. B a delegat D.G.F.P. V – AIF V să efectueze inspecția fiscală.

D.G.F.P. V – AIF V a reluat inspecția fiscală la S.C..X. S.A. în baza ordinului de serviciu nr. --/---.10.2010.

Perioda supusă verificării fiscale: 01.01.2005-31.12.2009.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/24.02.2012, emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. xxx/24.02.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul AIF- DGFP V au stabilit, în sarcina S.C..X. S.A. obligațiile suplimentare de plată în **sumă de S lei, din care:**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de S1 lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de S2 lei;
- impozit pe profit în sumă de S3 lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S4 lei;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S5 lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S6 lei, pe care petenta le contestă în totalitate.

1. Referitor la impozitul pe profit

Cauza supusă soluționării DGFP V este să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. ... datorează la bugetul statului obligația fiscală de plată în sumă de S3 lei cu titlul de impozit pe profit în condițiile în care organul de inspecție fiscală a încadrat cheltuielile în sumă yy lei reprezentând contravaloare tarif de racordare la rețeaua de distribuție a energiei electrice pentru Complexul Comercial "HC" ca fiind cheltuieli de natura investițiilor realizate asupra mijloacelor fixe existente.

În fapt, organul de inspecție fiscală nu a admis deductibilitatea cheltuielilor în sumă de yy lei înregistrate de S.C..X. S.A. în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" achitate către E'ON M. S.A. cu factura nr. ff/23.06.2006 reprezentând tariful de racordare considerând că cheltuielile de această natură se încadrează în prevederile **art. 24 alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,** în sensul că reprezintă investiții efectuate la mijloacele fixe existente, realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali care conduc la obținerea de beneficii viitoare și se recuperează din punct de vedere fiscal pe calea amortizării.

Organul de inspecție fiscală a calculat și amortizarea aferentă cheltuielilor privind tariful de racordare pentru perioada supusă inspecției fiscale stabilind că până la data de 31.12.2009, societatea are dreptul să recupereze pe calea amortizării cheltuielile privind tariful de racordare în sumă de yy2 lei din care în anul 2006 în sumă de *** lei.

Astfel pentru anul 2006 inspecția fiscală a stabilit diferența suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de S3 lei $[(yy \text{ lei} - ***\text{lei}) \times 16\% = S3 \text{ lei}]$ aferent căreia a calculat, pentru perioada 26.07.2006 - 23.02.2011, conform prevederilor art. 120 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de S4¹ lei și penalități de întârziere în sumă de S51 lei conform art. 120¹ din același act normativ.

Se retine că S.C..X. S.A. ... a achitat conform facturii seria IS VFM nr. ff emisă de E'ON M. S.A. tariful de racordare în sumă totală de ---lei din care TVA în sumă de --- lei în scopul realizării instalației de racordare a Complexului Comercial HC din ... la rețeaua electrică de distribuție, lucrare numită: "Alimentare cu energie electrică a Complexului comercial HC, amplasat în str. ... nr. --- ..." prin care să se realizeze suplimentarea puterii maxime simultan absorbite "astfel încât aceasta să corespundă situației energetice actuale existente la HC"

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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”.

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Potrivit prevederilor art. 24 alin(1), alin. (2) lit. a) și alin. (3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;”

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

Potrivit art. 24 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală se calculează:

“a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus 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.

Cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune și sunt deductibile la calculul profitului impozabil dacă mijlocul fix este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

La art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“(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.”

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Motivul invocat de organul de inspecție fiscală pentru reîncadrarea acestei tranzacții este faptul că Memoriu tehnic întocmit de proiectant are ca obiect întocmirea

bilanțului puterilor electrice în vederea obținerii acordului pentru sporul de putere rezultat în urma instalării unor receptori de iluminat și forță cu ocazia modernizării Complexului Comercial HC, prin Avizul tehnic de racordare nr. */* se aprobă sporirea puterii de la ---- la ---+ kw/kva prin înlocuirea celor două tablouri de distribuție de joasă tensiune iar din analiza facturilor emise de distribuitorul de energie înainte și după efectuarea investiției s-a constatat reducerea tarifului pentru putere ceea ce va avea ca rezultat obținerea de beneficii viitoare.

Critica pe care o aduce contestatoarea referitor la această măsură privește faptul că organul de inspecție fiscală a avut în vedere exclusiv facturile emise de S.C. E. M. S.A., înainte și după efectuarea investiției, iar din reținerile acestuia se înțelege că, pentru a obține sporul de putere, societatea a achitat suma de yy ron exclusiv TVA pentru înlocuirea celor două tablouri de distribuție ori în realitate aceasta a reprezentat tariful de racordare reglementat de H.G. nr. 867/2003 pentru aprobarea Regulamentului privind racordarea utilizatorilor la rețelele electrice de interes public, în timp ce înlocuirea celor două tablouri a fost executată de SDFEE E.M. SA din surse proprii.

Referitor la afirmația contestatoarei că suma de yy ron a reprezentat tariful de racordare reglementat de H.G. nr. 867/2003 pentru aprobarea Regulamentului privind racordarea utilizatorilor la rețelele electrice de interes public se impune a se preciza că în conformitate H.G. nr. 867/2003:

“Art. 2 Acest regulament se aplică în relațiile dintre operatorii de rețea și:
a) utilizatorii noi care solicită racordarea la rețeaua electrică;
b) utilizatorii existenți care solicită un nou racord/branșament la rețeaua electrică sau modificarea unuia existent;
c) utilizatorii existenți la care s-au modificat elementele avute în vedere la racordarea la rețeaua electrică”

Art. 5:

“(1) Solicitanții de racordări la rețelele electrice se adresează operatorului de rețea, în oricare dintre următoarele situații:

a) apariția unui utilizator nou, definitiv sau temporar;
b) dezvoltarea unui utilizator existent;
c) separarea unui subutilizator de instalațiile unui utilizator, în vederea racordării directe la rețeaua electrică;
d) modificarea unor elemente de natură tehnică față de situația inițială, cu sau fără depășirea puterii aprobate prin avizul tehnic de racordare pentru acel loc de consum/producere;

[...]

(2) Dezvoltarea unui utilizator existent implică oricare dintre următoarele situații:

a) dezvoltarea activității unui producător prin montarea de grupuri noi, înlocuirea unor grupuri existente cu altele având putere instalată mai mare, modernizarea/retehnologizarea grupurilor existente, cu creșterea puterii instalate;
b) dezvoltarea unui consumator, respectiv creșterea puterii solicitate din rețeaua electrică față de puterea aprobată anterior pentru locul de consum respectiv, determinată de extinderea activității proprii, modernizarea sau înlocuirea tehnologiei, dotarea suplimentară etc. sau de racordarea unui subconsumator la rețelele proprii;

[...]

Din Memoriu tehnic (pag. 144-142, dosar contestație) raportat la prevederile din regulament mai sus citate se reține că “Documentația de bilanț al puterilor pentru obținerea acordului de putere Complex Comercial - HC, beneficiar S.C. .X. SA ...” are ca obiect întocmirea bilanțului puterilor electrice în vederea obținerii acordului pentru sporul de putere rezultat ca urmare a instalării unor receptori de iluminat și forță cu ocazia modernizării Complexului Comercial HC, din ..., ceea ce înseamnă că

documentația tehnică deusă la S.C. E. M. SA s-a solicitat de către S.C..X. S.A. ... dezvoltarea consumatorului, respectiv creșterea puterii solicitate din rețeaua electrică față de puterea aprobată anterior (prin avizul nr. ---5.04.1996) pentru locul de consum respectiv, determinată de extinderea activității proprii, modernizarea sau înlocuirea tehnologiei, dotarea suplimentară etc. sau de racordarea unor subconsumatori la rețelele proprii.

În concluzie, suma de yy lei reprezentând contravaloarea tarifului de racordare s-a achitat pentru dezvoltarea consumatorului, respectiv creșterea puterii solicitate din rețeaua electrică față de puterea aprobată anterior, dezvoltare necesară ca urmare a modernizării complexului comercial HC și deci nu poate fi considerată o reparație pentru restabilirea stării inițiale prin înlocuirea componentelor uzate ci îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare situație reglementată de art. 24 alin. (1) și alin (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Totodată conform prevederilor O.M.F. nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene Cap. III, 7.2.3. pct. 94 alin. (2) *“Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.*

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare”.

În soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută afirmația societății conform căreia din cele reținute de inspecția fiscală se înțelege că societatea, pentru a obține sporul de putere a achitat suma de yy lei exclusiv TVA pentru a înlocui componente uzate, în speță două tablouri de distribuție de joasă tensiune cu alte două tablouri deoarece din analiza raportului de inspecție fiscală (pagina 5) rezultă cu claritate că organul de inspecție fiscală a reiterat soluția tehnică propusă prin Avizul tehnic de racordare nr. */* /2005 și nicidecum de către cine se va suporta costul tablourilor de distribuție și indiferent cine este proprietarul celor două tablouri de distribuție nu modifică obiectivul urmărit de contribuabil atunci când a solicitat sporirea puterii maxime simultan absorbite.

În ceea ce privește critica pe care o aduce contestatoarea privind analiza în exclusivitate a facturilor emise de S.C. E. M. S.A., înainte și după efectuarea investiției precizăm că cele două facturi din luna aprilie 2006, respectiv octombrie 2006 sunt date ca exemple și nu se poate deduce că nu s-au analizat și alte facturi emise de furnizor.

De altfel beneficiile suplimentare *prin creșterea veniturilor sau/și indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare* urmau a fi obținute după efectuarea noului racord și nu imediat după achitarea tarifului de racordare, ori societatea nu aduce argumente care să vină în sprijinul stabilirii altei situații de fapt decât cea constatată la control.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia tariful de racordare reglementat prin H.G. nr. 967/2003 nu poate fi considerat componentă a activului Centrul Comercial HC deoarece a avut drept scop asigurarea utilizării/ funcționării continue a acestuia nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece așa cum am arătat mai sus centrul comercial era deja racordat la rețeaua publică de electricitate, în anul 2006 s-a achitat tariful de racordare pentru creșterea puterii solicitate din rețeaua electrică față de puterea aprobată anterior și cu valoarea acestuia, conform art. 24 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și O.M.F. nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene Cap. III, 7.2.3. pct. 94 alin. (2) trebuia să se majoreze

valoarea mijlocului fix inițial.

Deasemenea în soluționarea cauzei nu poate fi reținută afirmația contestatoarei conform căreia tariful de racordare reprezintă o taxă pentru un serviciu efectuat de către operatorul de distribuție a energiei electrice deoarece în conformitate cu prevederile art. pct. 92 din cap.III al OMF 1752/2005 în costul investițiilor se cuprind și cheltuielile privind obținerea autorizațiilor și alte onorarii.

Societatea susține în mod eronat că a înregistrat corect în evidența contabilă tariful de racordare înscris în factura fiscală nr. ff/23.06.2006, drept cheltuială deductibilă în perioada în care a fost efectuată respectând prevederile OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, deoarece din cele de mai sus se reține că investiția a fost făcută în vederea îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și anume o nouă racordare la rețeaua publică de distribuție energie electrică, obținerea unei puteri sporite ceea ce bineînțeles că are ca finalitate îmbunătățirea parametrilor inițiali de funcționare ai Comolexului Comercial HC.

Față de cele de mai sus se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile în sumă de yy lei nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, a reîncadrat operațiunea, a calculat amortizarea mijloacelor fixe în sumă de yy2 lei din care aferent anului 2006 suma de **** lei, a modificat baza de impunere cu suma de ---- lei și a stabilit impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de S3 lei și pe cale de consecință contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere în baza art. 216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit. a) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

2. Majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. V prin Compartimentul Soluționare Contestații este să se pronunțe dacă S.C..X. S.A. ... datorează la bugetul de stat obligațiile suplimentare de plată în sumă de S4 lei din care dobânzi în sumă de S41 lei și penalități de întârziere în sumă de S51 lei, în condițiile în care în sarcina acesteia s-a reținut ca datorată obligația fiscală principală cu titlul de impozit pe profit în sumă de S3 lei.

În fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/24.02.2012, s-au stabilit pentru perioada 26.07.2006 - 23.02.2011, conform prevederilor art. 120 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de S4¹ lei și penalități de întârziere în sumă de S51 lei conform art. 120¹ din același act normativ aferente diferenței suplimentare de plată în sumă de S3 lei, cu titlul de impozit pe profit.

Se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2006, iar potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, urmează calea principalului.

În soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută critica societății cu privire la faptul că s-a procedat eronat la calcularea de majorări de întârziere pentru perioada 22.08.2008-31.12.2009 având în vedere că suma de Sr lei, achitată în cursul anului 2007 a rămas la dispoziția bugetului de stat de la 22.08.2008, data depunerii declarației rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2007 prin care s-a

declarat pierdere fiscală în sumă de Pf lei și data de 31.12.2009, data întocmirii notelor de compensare privind obligațiile fiscale deoarece prin Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. 3/18.12.2008 publicată în M.O. nr. 883/24.12.2008, devenită OMFP nr. 1801/2008 se precizează:

“În aplicarea [art. 12](#), [art. 111](#), [art. 114](#), [art. 119](#) și [art. 120](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007:

“În situația în care contribuabilul, cu bună-credință, efectuează o plată mai mare decât cuantumul creanței fiscale înscrise eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de către contribuabil sau au fost stabilite de către organul fiscal diferențe datorate în plus față de creanța fiscală inițială, în condițiile legii, data stingerii, în limita sumei plătite suplimentar, este data plății astfel cum aceasta este definită de lege, dacă suma plătită suplimentar nu a fost stinsă până la data corectării de către contribuabil sau până la data stabilirii de către organul fiscal a diferenței datorate în plus.” Ori în speța dedusă judecării suma plătită suplimentar a fost stinsă în data de 31.12.2009 respectiv 25.01.2010, anterior stabilirii de către organul de inspecție fiscală a diferenței datorate în plus (24.02.2011).

Prin urmare, nu se impune recalcularea dobânzilor solicitată de societate și pe cale de consecință se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru capetele de cerere reprezentând dobânzi în sumă de S41 lei și penalități de întârziere în sumă de S51 lei aferente impozitului pe profit în sumă de S3 lei stabilit suplimentar pentru anul 2006.

3. Taxa pe valoarea adăugată:

Perioada verificată: 01.01.2005-31.12.2009

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. V prin Compartimentul Soluționare Contestații este să se pronunțe asupra corectitudinii emiterii deciziei de impunere nr. x/24.02.2012 pentru obligația suplimentară de plată în sumă de S1 lei cu titlul de taxă pe valoarea adăugată de plată aferentă lunii decembrie 2010, în condițiile în care contestatoarea a înscris această diferență în luna martie 2011, în rândul 29 al decontului lunar de TVA depus la organul fiscal.

În fapt, inspecția fiscală a constatat deficiențe privind întocmirea decontului lunar de taxă pe valoarea adăugată în sensul că în luna decembrie 2009 societatea, în evidențele contabile a ajustat taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de S1 lei fără ca această sumă să fie declarată în decontul aferent acestei luni depus la organul fiscal, astfel că la finalizarea inspecției s-a emis decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de S1 lei.

Prin contestația formulată societatea susține că în mod eronat organul de inspecție fiscală a emis decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S1 lei deoarece societatea a declarat această sumă în luna martie 2010 când a înscris taxa pe valoarea adăugată ajustată în rândul 29 al decontului depus la organul fiscal.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

- referitor la obligația contribuabililor de a completa declarațiile fiscale:

- art. 82 alin. (3):

“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale”.

- referitor la obiectul și funcțiile inspecției fiscale:

- art. 94 alin. (1), (2) și (3)

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili.

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

(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

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

[...]

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

[...]

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

[...]

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale*;

Față de cele de mai sus se reține că societatea avea obligația să întocmească corect, complet și cu bună credință declarațiile fiscale, în speță decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii decembrie 2009 iar organul de inspekție fiscală să investigheze și să constate legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale ale contribuabilului prin verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată.

Din analiza deciziei de impunere criticată se reține că inspekția fiscală a cuprins perioada 01.01.2005-31.12.2009 pentru care organul de inspekție fiscală avea obligația să verifice concordanța datelor din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și să stabilească eventuale diferențe în plus sau în minus față de declarații.

Luna martie 2010, când societatea susține că a declarat ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă lunii decembrie 2009 nu a fost supusă actualei verificări motiv pentru care în speță societatea urmează să facă aplicarea prevederilor art. 84 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care precizează, cu privire la corectarea erorilor materiale din deconturile de TVA:

“ (3) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Așadar, societatea verificată are obligația să-și corecteze decontul de taxă pe valoarea adăugată de la organul fiscal pentru luna martie 2010 (lună ce nu a făcut obiectul prezentei verificări), în conformitate cu prevederile OMEF nr. 179/2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, deoarece inspekția fiscală s-a efectuat numai până la 31.12.2009 dată la care societatea, așa cum de altfel recunoaște și prin contestația formulată, datora la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată în sumă de S1 lei dar nu o declarase iar inspekția fiscală în mod corect și legal a emis deciziei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de S1 lei.

În raport de cele de mai sus urmează a se respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere nr. x/24.02.2011 pentru suma de S1 lei, ca neîntemeiată.

4. În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe

valoarea adăugată în sumă de S2 lei stabilite ca măsură accesorie în raport cu debitul se reține că în sarcina contestatoarei s-a menținut ca datorat debitul în sumă de S1 lei cu titlul de taxă pe valoarea adăugată pentru neachitarea căruia au fost calculate obligații fiscale accesorii suplimentare de plată în sumă de S2 lei în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că petenta nu aduce nici o critică privind cotele de dobânzi și penalități sau modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii precum și principiul de drept conform căruia accesoriu urmează soarta principalului, urmează a se respinge contestația și pentru aceste capete de cerere.

5. Impozit pe dividende:

Perioada verificată: 01.01.2005-31.12.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin Compartimentul Soluționare Contestații este investită a se pronunța dacă metoda utilizată de organele de inspecție fiscală la evaluarea prețului tranzacțiilor efectuate de către contestatoare cu o persoană afiliată privind achiziționarea unor terenuri cu consecința modificării bazei impozabile, a stabilirii impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar de plată și a dobânzilor și penalităților de întârziere de întârziere este legală.

În fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. x/24.02.2012 în sarcina S.C..X. S.A. s-au stabilit **obligațiile suplimentare de plată în sumă de S10 lei** din care impozit pe dividende în sumă de S5 lei, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende în sumă de --- lei (S11 lei, dobânzi + "D" lei penalități) pe care le contestă în totalitate.

Se reține că în iulie 2008 petenta a derulat relații comerciale cu domnul PCD care este asociat majoritar cu "va"% din acțiunile S.C..X. S.A. ... respectiv a cumpărat de la acesta două terenuri arabile, unul situat în extravilanul comunei "C", județul ... cu suprafața t1 mp, celălalt în localitatea "Lc", județul ... în suprafață de t2 mp la un preț total de "V cump" lei (xxxx EURO), operațiuni care reprezintă tranzacții între persoane afiliate iar prețul la care se transferă bunurile în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate reprezintă preț de transfer.

Ca urmare a solicitării organului de inspecție fiscală, societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer din care rezultă că la determinarea prețurilor de transfer a ales metoda comparării prețurilor prevăzută de pct. 25 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală a constatat că dosarul prețurilor de transfer este incomplet.

În această situație organul de inspecție fiscală a fost obligat să aplice prevederile art. 3 din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer care precizează:

"ART. 3

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

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

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

iar în Anexa 3 Proceduri de estimare precizează:

"ART. 3

Estimarea prețurilor de transfer prevăzută la [art. 2](#) alin. 3 se va efectua astfel:

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

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

3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1.” și a stabilit diferența între prețul de piață al tranzacțiilor și prețul efectiv achitat de către S.C..X. S.A. ... domnului PCD- persoană afiliată în sensul art. 7 alin. 21 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru cele două terenuri în sumă de D1 lei pe care, în conformitate cu prevederile art. 7 alin. 12 același act normativ, a tratat-o ca dividend și a calculat impozitul pe dividende aferent în sumă de S5 lei.

În drept, se fac aplicabile prevederile:

- Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile începând cu 01.07.2008, astfel:

“ART. 7

Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția [titlului VI](#), termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

sorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului;

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu răscumpărarea titlurilor de participare la persoana juridică, alta decât răscumpărarea care face parte dintr-un plan de răscumpărare, ce nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare al nici unui participant la persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți.

Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

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

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

“ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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.

- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008:

“ART. 67

Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Norme metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

“ART. 79

.....
(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.

- OPANAF nr. 222. 222 din 8 februarie 2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

“ART. 2

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

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

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 cheltuielilor oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

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

În raport de prevederile legale prezentate s-a reținut că societatea petentă, la solicitarea organelor de inspecție fiscală a prezentat dosarul prețurilor de transfer, din analiza căruia organul de inspecție fiscală a constatat că nu furnizează toate informațiile necesare pentru a putea fi considerat complet întrucât nu conține datele prevăzute de art. 1 Anexa 1, pct. 7 lit. f) din OPANAF nr. 222/2008 - “informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne”, adică:

- informații cu privire la tranzacții comparabile interne, ce presupune compararea prețurilor convenite între o societate comercială și persoane afiliate cu prețuri convenite în relațiile dintre aceeași societate comercială cu persoane independente pentru tranzacții comparabile; tranzacțiile cu cele două terenuri situate în extravilanul comunei Cr, județul B (pag. 57-58) nu pot fi tranzacții considerate tranzacții comparabile interne întrucât nu sunt realizate în același loc și în același moment;

- informații cu privire la tranzacții comparabile externe ce presupune compararea prețurilor convenite între persoane independente (tranzacții comparabile). În dosarul prețurilor de transfer (pag. 58-61) pentru această metodă s-au prezentat datele din Raportul de evaluare (pag. 60) bazat pe ofertele de vânzare-cumpărare de terenuri de la agenții imobiliare locale.

În conformitate cu prevederile art. 3 alin. 1 din OMEF 222/2008 prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer “reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate”.

Având în vedere că societatea nu a justificat cuantumul prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile cu persoana afiliată în mod legal organele de control au procedat la estimarea prețurilor de transfer.

Prin urmare alegerea *procedurii de estimare prevăzută în art. 3 din Anexa 3 a OPANAF nr. 222/2008* de către organele de inspecție fiscală pentru testarea conformității cu principiul valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate de către societate cu domnul PCD, este justificată în cazul societății verificate deoarece din analiza dosarului prețurilor de transfer a rezultat că societatea care a întocmit dosarul prețurilor de transfer, pentru aplicarea metodei comparării prețurilor a folosit datele din “Raportul de evaluare” care la rândul său făcea referire la identificarea ofertelor de vânzare-cumpărare de terenuri ale agențiilor imobiliare locale și nicidecum nu se referă la tranzacții efectiv derulate și prețuri efectiv plătite pentru acestea.

Față de prevederile legale mai sus citate în soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută susținerea contestatoarei conform căreia “solicitarea prezentării dosarului de transfer a fost nelegală”, de la bun început “inspectorii fiscali au urmărit reconsiderarea prețului tranzacției”, deoarece în conformitate cu prevederile art. 11 alin (2) din Codul fiscal citate anterior “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”.

Suținerea societății conform căreia posibilitatea ajustării sumei venitului sau cheltuielii pentru stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate a fost introdusă prin pct. 1 din Legea nr. 76/2010 privind aprobarea O.U.G. nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece legislația în vigoare până la data de 14 mai 2010 data intrării în vigoare acestei legi reglementa tratamentul privind tranzacțiile desfășurate între persoane afiliate rezidente cu persoane afiliate nerezidente precum și între persoane afiliate rezidente (o persoană fizică română afiliată cu o persoană juridică română, o persoană fizică română afiliată cu o persoană fizică română) însă pentru tranzacțiile desfășurate numai între persoane juridice române afiliate organelor fiscale nu solicitau dosarul prețurilor de transfer și nu ajustau prețurile de transfer conform pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare iar art. 79 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală citat mai sus și deasemenea în vigoare la data efectuării tranzacției nu face distincție între persoane afiliate, rezidente sau nerezidente.

Prin urmare în speța supusă analizei, se pot reconsidera evidențele persoanei juridice române afiliată cu o persoană fizică rezidentă dacă este cazul, prin solicitarea dosarului prețurilor de transfer conform articolelor de lege mai sus menționate și până la data de 14.05.2010 (data intrării în vigoare a Legii nr. 76/2010) iar după această dată și pentru tranzacțiile desfășurate între persoane juridice române afiliate, în condițiile impuse de noile modificări ale legii.

Acest punct de vedere este exprimat și de către Direcția Generală Coordonare Inspecție fiscală din Cadrul Ministerului Finanțelor Publice- Agenția de Administrare Fiscală prin adresa nr. ---/24.01.2010 și numărul --- din 24.01.2011 ce contrazice punctul de vedere al Administrației Finanțelor Publice a Municipiului ... formulat prin adresa nr. */21.12.2010

În ceea ce privește afirmația societății referitoare la adresele către birourile notarilor publici din ... care ar demonstra că organele fiscale au "anticipat" că dosarul prețurilor de transfer avea să fie incomplet, cu alte cuvinte s-au antepunat cu privire la "deficiențele" dosarului prețului de transfer înainte de a-l studia nu se justifică dacă ținem seama că adresele nr. ..., ../13.12.2010 și nr. .../10.01.2011 la care se face referire sunt ulterioare adresei S.C..X. SA nr. .../18.11.2010 către AIF V prin care deși în mod indirect aceasta comunica de fapt că nu este dispusă sau nu este în măsură să pună la dispoziția organelor de control dosarul prețurilor de transfer prin formulări ca "*dacă insistați în întocmirea dosarului prețurilor de transfer, vă rugăm să ne comunicați opinia dumneavoastră cu privire la suportarea costurilor*" sau "*câtă vreme ați apreciat că se impune transferarea sarcinilor de control în sfera contribuabilului, apreciem că în egală măsură se impune și transferarea costurilor*", atitudine prezentată și prin adresa nr. ../29.12.2010 prin care afirmă: așa cum v-am invădat și prin adresa noastră nr. .. din 18 noiembrie 2010, "*stabilirea prețurilor de transfer este un proces laborios.....societatea nu dispune de personal de specialitate pentru întocmirea unor astfel de dosare am contactat mai multe societăți specializate, care ne-au oferit serviciile lor pentru onorarii cuprinse între 10.000 și 30.000 euro, funcție de complexitatea dosarului.... societatea noastră nu dispune însă de lichiditățile necesare pentru plata acestor servicii*" și în acest caz organul de inspecție fiscală era obligat prin lege ca în timp util să solicite orice alte informații de la orice persoană (instituție) în măsură să furnizeze date și documente care să concure la *identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale* a contribuabilului verificat.

De altfel, referindu-se la informațiile de la birourile notarilor publici din ..., societatea mai susține că organul de inspecție fiscală, pentru a respecta prevederile

Ghidului OCDE în materie de prețuri de transfer, ar fi trebuit să utilizeze informații la care și contribuabilul ar fi putut să aibă acces, să menționeze sursa informațiilor în raportul de inspecție fiscală, susținere cotrazisă în însăși cererea dedusă judecății deoarece în argumentare face referire și la informațiile obținute de societate de la un notar public la care a avut acces iar la Raportul de Inspecție Fiscală nr. xx24.02.20011 sunt anexate atât adresele prin care s-au solicitat de către oragnul de inspecție fiscală informații de la birourile notarilor publici din ... cât și răspunsurile acestora.

Societatea susține în baza adresei nr. 86/2011 emisă de Biroul Notar Public SB (anexa 26) că prețurile practicate:

- în intravilanul extins/extravilanul comunei "C" au fost:

- ... euro/mp - pentru ----- mp s-a achitat un preț de... euro;
- ... euro/mp- pentru ----- mp s-a achitat un preț de ..euro;
- ... euro/mp- pentru ----- mp s-a plătit un preț de ... euro;

- în intravilanul satului "Lc" pentru:

- t2 mp s-a achitat un preț de .. euro, adică ...0 euro/mp;

- t2 mp s-a achitat un preț de .. ron, adică, euro/mp., încercând să

demonstreze că, prețurile la care a achiziționat terenurile sunt corecte ignorând că în fapt în aceasta sunt și tranzacții din anul 2007și totodată la acest notariat public a autentificat contractul de vânzare cumpărare, deci ar trebui comparată tranzacția cu ea însăși.

În soluționarea favorabilă a cauzei nu se poate reține că organul de inspecție fiscală a respins fără motiv metoda comparării prețurilor (compararea prețurilor internă și compararea prețurilor externă) deoarece chiar în contestația formulată societatea demonstrează că nu au fost respectate prevederile legale privind aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal adică nu s-au *“luat în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul”* din moment ce arată că pentru utilizarea metodei comparării interne a prețurilor au fost prezentate două tranzacții din anul 2007 prin care a achiziționat două terenuri de la persoane independente situate în comuna Cr, județul B pe care le consideră relevante pentru analiza prețurilor de transfer a unor tranzacții efectuate în anul 2008, iar pentru compararea externă a prețurilor s-au folosit ofertele de vânzare cumpărare ale agențiilor locale și nu prețuri efectiv contractate sau/și achitate.

Referitor la reaua-credință a inspectorilor fiscali demonstrată de refuzul de a da curs solicitării societății de a completa preținsele lipsuri din dosarul prețurilor de transfer care i-au fost semnalate în data de 24.02.2011 se reține că solicitarea de întocmire a dosarului prețurilor de transfer s-a făcut prin adresa AIF Vi nr. .../16.11.2010 prin care s-a stabilit data de 04.01.2011 pentru prezentarea acestuia, iar prin adresa nr. .../30.01.2011 ca răspuns la adresa nr. .../29.12.2010 s-a acordat un nou termen până la data de 20.02.2011 ori la alin. din art. 2 OPANAF nr. 222/2008 se precizează: *“(6) Stabilirea termenului de către organul fiscal competent, pentru punerea la dispoziție de către contribuabil a dosarului prețurilor de transfer, va avea în vedere numărul de persoane afiliate implicate în tranzacții, numărul de tranzacții efectuate și complexitatea acestora, precum și perioada de timp pe care se desfășoară tranzacțiile. Termenul pentru punerea la dispoziție a dosarului prețurilor de transfer va fi de maximum 3 luni calendaristice, cu posibilitatea prelungirii o singură dată, la solicitarea scrisă a contribuabilului, cu o perioadă egală cu cea stabilită inițial”*.

Așadar, se reține că în data de 24.02.2011, oragnul de inspecție fiscală era în imposibilitatea de a mai prelungi termenul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer și nu a dat dovadă de rea-credință, prin atitudinea sa ci a respectat pur și simplu o prevedere legală.

În ceea ce privește faptul că inspecția fiscală a nesocotit așa cum pretinde contestatoarea, obligația de a informa contribuabilul reglementată de art. 9 alin (1) și

art. 107 alin(1) și (2), această afirmație este contrazisă chiar de corespondența scrisă purtată cu contribuabilul precum și de invitația pentru discuția finală prin adresa înregistrată la societate sub nr. .../22.02.2011.

Referitor la susținerile petentei din contestație în legătură cu faptul că „ dosarul prețurilor de transfer depus de societate a fost complet și justifică cuantumul prețurilor de transfer practicate cu persoana afiliată” prin metoda comparării (interne și externe) a prețurilor utilizată de societate fiind evident ca „tranzacțiile au avut loc în termeni comerciali de piață liberă” organul de soluționare a contestației a reținut și faptul că prin adresa nr. .../24.02.2011 a solicitat un termen de 10 zile în vederea completării dosarului prețurilor de transfer deci, a recunoscut implicit și și-a însușit deficiențele dosarului prețurilor de transfer prezentat.

S-a reținut că nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației societatea nu a probat cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală faptul că tranzacțiile prezentate în dosarul prețurilor de transfer întocmit au avut loc în termeni comerciali de piață liberă, în condițiile în care, conform prevederilor art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Susținerea contestatoarei conform căreia organul de inspecție fiscală a nesocotit prevederile legale aplicabile în această situație, ignorând modificarea normei juridice aplicabile stării de fapt, introdusă prin Art. I pct. 2 din OUG nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale H.G. nr. 791/2011 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 precum și pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale și în mod nelegal a tratat diferența de D1 lei drept dividend deoarece venitul realizat de vânzător cu ocazia încheierii tranzacției *“a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit”* așa încât nu poate fi impozitată de două ori și se impune totodată ca *“reconsiderarea evidențelor (...) se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată”* în ceea ce privește impozitul pe venit stabilit în sarcina persoanei fizice afiliate nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece așa cum precizează, formularea dacă *“suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozit pe venit sau pe profit”* a fost introdusă în Codul fiscal după data de 31.12.2009 și nu poate fi aplicată tranzacțiilor efectuate înainte de această dată, respectiv în anul 2008 și cu atât mai puțin organul de soluționare a contestațiilor din cadrul DGFP V nu se pot pronunța asupra corectitudinii și legalității stabilirii impozitului pe venit stabilit în sarcina persoanei fizice PCD în anul 2008, neavând nici competența materială dar nici documente supuse analizei în acest sens.

Prin urmare, în baza metodologiei prezentate în textele legale enunțate mai sus, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea prețurilor de piață pentru tranzacțiile cu o persoană afiliată, astfel:

- prețul estimat pentru terenul arabil situat în extravilanul comunei "C", județul ...:
 $(xxx\text{ lei} + x\text{ lei} + xxx\text{ lei})/3 = qq\text{ lei/mp};$
- prețul estimat pentru terenul arabil situat în sat "Lc", jud. ...:

$(www + xxx + zzz)/3 = 7 = ww\text{ lei/mp.}$, rezultând valoarea de piață a tranzacției, recalculată: $t1\text{ mp} \times qq\text{ lei/mp} + t2\text{ mp} \times ww\text{ lei/mp} = VT1\text{ lei} + VT2\text{ lei} = V\text{ r lei}$ și întrucât suma plătită de S.C..X. SA ... unei persoane afiliate a depășit prețul de piață estimat, a tratat drept dividend diferența în sumă de D1 lei ($"V\text{ cump}"\text{ lei} - V\text{ r lei} = D1\text{ lei}$)

în baza art. 7 alin. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a impozitat-o cu cota de 16% prevăzută de art. 67 alin.(1) din același act normativ, rezultând impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar de plată în sumă de S5 lei, tranzacția având loc între persoane afiliate și conform art. 7 pct. 12 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend.

6. În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende în sumă de S6 lei stabilite ca măsură accesorie în raport cu debitul se reține că în sarcina contestatoarei s-a menținut ca datorat debitul în sumă de S5 lei cu titlul de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru neachitarea căruia au fost calculate obligații fiscale accesorii suplimentare de plată în sumă de S6 lei în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG. nr. 92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că petenta nu aduce nici o critică privind cotele de dobânzi și penalități sau modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii precum și principiul de drept conform căruia accesoriu urmează soarta principalul, urmează a se respinge contestația și pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulate de S.C..X. S.A. cu sediul în ..., str. ... nr. ---, jud. ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de stabilite de inspecția fiscală nr..x/24.02.2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală V pentru suma totală de **S lei, reprezentând:**

- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de S1 lei;**
- **majorări de întârziere aferente TVA în sumă de S2 lei;**
- **impozit pe profit în sumă de S3 lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S4 lei;**
- **impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S5 lei;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S6 lei.**

2. Prezenta decizie se comunică delor în drept, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP V și S.C..X. S.A. cu sediul în ..., str. ... nr. ---, jud. ...

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,

Red/dact.
4 ex. v.b.