

DECIZIA NR. 73/ 20.05.2009
privind solutionarea contestatiei formulate de
SC XXXXXXXXXXXX SRL

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de SC XXXXXXXX SRL impotriva Deciziei de impunere nr XXX/ 19.03.2009 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu, inaintata contribuabilului prin adresa nr XXXX/ 24.03.2009.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/2003 R fiind inregistrata la organul fiscal cu nr XXXX/ 23.04.2009, iar la DGFP Sibiu cu nr XXXXXXX/ 30.04.2009.

Suma contestata este de XXXXXXXX lei si reprezinta:

- XXXXXXXX lei impozit pe profit
- XXXXXXXX lei majorari de intarziere aferente
- XXXXXXXX lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoanele juridice nerezidente
- XXXXXXXX lei majorari de intarziere aferente

I. Prin contestatia depusa petenta are in vedere urmatoarele constatari ale organelor de inspectie fiscala:

- analiza dosarului pretului de transfer
- cheltuielile nedeductibile fiscal
- impozitul pe venitul persoanelor nerezidente

Organele de inspectie fiscala au examinat dosarul preturilor de transfer pentru anii 2002- 2007 intocmit de societate stabilind urmatoarele:

- valorile preturilor de transfer calculate pentru perioada 2004- 2006 nu sunt cuprinse in intervalul de comparare – nu se incadreaza in intervalul “Low Quartile- Upper Quartile
- pentru anul 2004 au acceptat ca explicatiile furnizate de societate se incadreaza in prevederile paragrafului 1.52 din Ghidul OCDE privind

preturile de transfer pentru companii multinationale si autoritati fiscale si au acceptat pierderea declarata de societate

- pentru anii 2005- 2006 au analizat factorii obiectivi invocati de societate care au concurat la neincadrarea preturilor de transfer practicate in intervalul de comparare si au respins toate motivele invocate de subsemnatii ca nefacand parte din Ghidul OCDE pentru justificarea pierderilor in anumite perioade de timp

- au analizat marjele de comparare stabilite de societate pentru anii 2005-2006 si 2007 considerand ca firmele independente care obtin pierderi de exploatare nu pot constitui intreprinderi independente comparabile , motiv pentru care le-au exclus din analiza de comparabilitate efectuata de societate, au recalculat intervalul de comparare si mediana pentru cele doua perioade

- au procedat pentru anii 2005-2006 la ajustarea veniturilor impozabile utilizand valoarea mediana recalculata dupa eliminarea din analiza de comparabilitate a firmelor independente cu pierderi

- pentru anul 2007 s-a utilizat valoarea mediana recalculata desi din dosarul preturilor de transfer intocmit rezulta ca pentru anul 2007, conform analizei de comparabilitate, preturile de transfer ale firmei se incadreaza in intervalul de comparare

Petenta sustine ca cele constatate de organul fiscal sunt eronate intrucat:

- pierderea declarata in anii 2005-2006 a fost influentata de aceleasi cheltuieli masive aferente inceperii activitatii care au influentat si anul 2004

- anul 2005 a fost verificat deja de autoritatile fiscale germane situatie care se incadreaza in prevederile pct 22 paragraful 3 din Titlul I aprobate prin HG 44/ 2004

- excluderea din analiza de comparabilitate a firmelor independente care realizeaza pierdere din exploatare este fara temei legal si ca urmare recalcularea intervalelor de comparare si a valorii mediane pe anii 2006 si 2007 este lipsita de temei legal

1.Recalcularea de catre organul fiscal a valorii marjelor de comparare pentru perioada 2005-2007 si a valorii mediane pentru aceeasi perioada prin eliminarea din analiza de comparabilitate a societatilor care au inregistrat marje de profit negative este neintemeiata intrucat:

Organul de inspectie fiscala considera in mod eronat ca intreprinderile independente angajate in tranzactii similare, in aceeasi perioada de timp ca si subscrisa, care au obtinut pierderi din exploatare nu reprezinta firme comparabile in sensul ghidului OCDE.

Pentru analiza de comparabilitate, SC XXXXXXXXX SRL a utilizat urmatoarele criterii de selectie a firmelor independente comparabile, care satisfac cerintele definitiei furnizate de ghidul OCDE pct 2.7

Strategia de cautare

Parametrii:

- 1 clasificarea economica
- 2 aria geografica
- 3 independenta
- 4 numar de filiale
- 5 companii active
- 6 anul infiintarii
- 7 rezultate financiare

In urma criteriilor de selectie , baza de date Amadeus a selectionat un numar de 21 de companii independente comparabile pentru anul 2006 respectiv 16 pentru anul 2007. Am exclus pe cele a caror activitate principala difera de cea a XXXXXXXXXXXXsau pe cele care au o gama prea larga de activitati, respectiv pe cele a caror independenta e indoielnica. In final au ramas 16 companii pentru anul 2006 si 11 pentru 2007.

Prin eliminarea din analiza de comparabilitate a firmelor independente care au realizat pierdere din exploatare , organul fiscal a obtinut alte valori ale intervalului de comparare comparativ cu valorile obtinute de petenta.

Ca urmare a recalcularii medianei pentru anii 2005, 2006, 2007 si a recalcularii veniturilor impozabile ale societatii, rezulta ca tariful orei masina pentru perioada verificata trebuia stabilit la urmatoarele niveluri comparativ cu cele practicate de societate

An 2004

- ora masina XXXXX 6,3
- ora masina finante 6,21

An 2005

- ora masina XXXX 6,3
- ora masina finante 19,96

An 2006

- ora masina XXXXX 6,3
- ora masina finannte 12,82

An 2007

- ora masina XXXXX 7,3
- ora masina finante 18,21

Aceasta evolutie a tarifului ora masina nu este corelata cu conditiile pietei si nici cu nivelul de experienta al afacerii din Romania.

In concluzie petenta considera ca neintemeiata masura organelor fiscale de a elimina din seria valorilor comparabile pe acelea ale firmelor independente comparabile care au obtinut pierdere.

2. Ghidul OCDE permite obtinerea de pierderi , cu conditia ca acestea sa fie justificate si sa nu continue o perioada nedefinita de timp.

Organul de inspectie fiscala a luat in considerare doar pierderea realizata in anul 2004, ca fiind justificata din punct de vedere al analizei preturilor de transfer

Nu exista nici un temei legal ca aceleasi argumente care au fost acceptate pentru anul 2004 sa nu fie acceptate pentru anul 2005 intrucat:

- societatea a planificat ca va obtine pierdere in anul 2004 (inceperea activitatii de procesare s-a realizat in ultimele doua luni)

- planificarea realizata de catre firma impreuna cu actionarul unic a fost facuta in concordanta cu prevederile pct 1.52 din Liniile directoare OCDE privind preturile de transfer

In justificarea pierderii realizate in anul 2005 care a dus la neincadrarea in intervalul de comparare al marjei nete a profitului, am invocat urmatorii factori, acceptati de paragraful 1.52 din Ghidul OCDE pag 61 din dosarul preturilor de transfer:

- costurile masive de inceput legate de infiintarea companiei, in aceasta categorie putand fi incadrate costurile cu salariul directorului de fabrica, a carui expertiza era necesara pentru infiintarea si dezvoltarea activitatii din Romania precum si programe numeroase si costisitoare de calificare a angajatilor romani

- societatea a suportat si in anul 2005 costuri legate de instruirea personalului nou angajat, pe perioada cat salariatii nu au contribuit la realizarea productiei si la obtinerea de venituri impozabile.

- organul de inspectie fiscala considera faptul ca productivitatea muncii nu a atins nivelul scontat (bugetat de societatea mama din Germania) este o gresala de bugetare, ea apartinand societatii germane. . Astfel avand in vedere ca riscul/ esecul activitatii de procesare a materiei prime apartine in totalitate societatii germane XXXXXXXX, societatea romana nu trebuie sa suporte consecintele bugetarii gresite a costurilor orei masina (bugetare gresita in ceea ce priveste productivitatea muncii angajatilor direct productivi ai SC XXXXXXXXXXX SRL). In consecinta acest motiv nu poate fi luat in considerare pentru a se putea justifica neincadrarea in intervalul LOW – UP a marjei nete a profitului obtinuta de societatea verificata in cadrul analizei de comparabilitate.

Fata de sustinerea organului de inspectie fiscala, SC XXXXXXXXXXX SRL aduce urmatoarele precizari privind calculul pretului serviciilor de procesare negociat cu societatea din Germania:

Productivitatea muncii prognozata

- asa cum s-a aratat in dosarul preturilor de transfer serviciile de procesare prestate sunt masurate in ore masina, o unitate de masura convenita de comun acord intre prestator si beneficiar, unitate de masura in functie de costul careia firma XXXXXXXX isi fundamenteaza costurile produselor finite si preturile de livrare catre beneficiarii sai.. Ora masina este o unitate de masura conventionala care exprima activitatea medie a angajatilor care opereaza masinile intr-o perioada de timp de o ora.

In conditiile in care s-a masurat si s-a convenit de comun acord de catre parti (procesator si beneficiar) ca muncitorii romani nu pot realiza, in timpul standard de masurare (o ora) decat 60% respectiv 80% , 85% din cantitatea de munca standard cuprinsa in unitatea de masura a muncii prestate ora-masina , firma din Germania nu avea cum sa stabileasca decontarea la nivel de 100% din pretul negociat al orei masina (nici un beneficiar nu va accepta sa plateasca pentru o activitate care nu s-a desfasurat)

Mai mult primele de cantitate si calitate s-au acordat numai din a doua jumatate a anului 2007, pentru randamente individuale peste cel programat (de 85%) ceea ce inseamna ca exista premise ca randamente crescute, care se reflecta automat in venituri din procesare crescute, sa genereze si castiguri salariale mai mari.

In concluzie , consideram ca fiind total eronata afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia "... societatea mama din Germania accepta angajatului direct productiv din Romania un randament al muncii minim de 84%, nivel peste care acorda prime de cantitate pentru orice randament care depaseste acest prag, iar SC XXXXXXXX SRL ii impune realizarea unui venit din exploatare la nivelul realizarii unui randament de 100% al productivitatii muncii”.

Productivitatea muncii efectiv realizata

Nerealizarea productivitatii programate cu consecinte negative directe asupra rezultatului de exploatare previzionat s-a datorat unor motive imputabile exclusiv SC XXXXXXXX SRL si anume:

- fluctuatii mari de personal cu consecinte negative asupra cresterii prognozate a productivitatii muncii de la an la an, ca urmare a experientei acumulate si a cresterii nivelului de instruire de catre personalul angajat la inceperea activitatii

- instruirea personalului nou angajat din mers, la locul de munca fapt ce a dus la realizarea unei productivitati a muncii foarte scazuta – rata rebuturilor foarte mare- accentul cazand pe invatare si pe respectarea cerintelor de calitate impuse de beneficiar, nu s-a livrat decat aceea parte a productiei care a indeplinit standardele de calitate stipulate prin contract.

Avand in vedere ca nerealizarea productivitatii programate a fost din cauze imputabile firmei prestatoare, consideram ca fiind eronata afirmatia organului de inspectie fiscala conform careia faptul ca productivitatea muncii nu a atins nivelul scontat (bugetat de societatea mama din Germania) este o gresala de bugetare ea apartinand societatii germane.

Mai mult pretul activitatii de procesare este:

- subiect de negociere intre procesator si beneficiar, pe de o parte, iar la negociere au fost luati in calcul factori obiectivi (timpi reali masurati pe salariatii romani)

- element de cost al beneficiarului , de care trebuie sa tina cont la stabilirea preturilor produselor livrate catre clientii sai, subiect de negociere intre Hartmann Exact GMBH si clientii firme independente necontrolate. Aceste preturi sunt negociate in conditii de piata si nu pot include in nici un caz costuri ale ineficientei firmei din Romania datorita lipsei de experienta si greutatilor inerente inceputului activitatii.

In anii 2005- 2007 au avut loc cresteri ale costurilor cu personalul de peste 50% fata de cresteri planificate de 25%.

La ajustarea profiturilor intre persoanele afiliate se au in vedere termenele de prescriptie prevazute de legislatia interna a statelor in care persoanele afiliate sunt rezidente, in cazul in care prin conventia de evitare a dublei impuneri nu s-a prevazut altfel.

XXXXXXXX a facut obiectul inspectiei fiscale pentru anii 2004-2005, motiv pentru care conform legislatiei din statul de rezidenta (Germania paragraful 173 (2) din Codul Fiscal General – General Tax Code, versiunea 1 octombrie 2002- BGBI I S 3866, ber .I 2003 S. 61) anul 2005 nu mai poate face obiectul unei ajustari secundare, conform prevederilor art 9 pct 2 din Legea 29/ 2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, semnata la Berlin la 4 iulie 2001.

3. Cheltuieli nedeductibile

Conform fact nr 53112 din data de 31.12.2004 societatea XXXXXXXX Germania factureaza SC XXXXXXXXXXX SRL contravaloarea serviciilor de instruire a personalului roman in suma de XXXXXX lei (XXX euro)...

Din verificarile efectuate s-a constatat ca societatea germana a facturat societatii romane contravaloarea cheltuielilor de instruire personal in suma de XXXXXX lei pentru perioade in care societatea romana nu a avut salariati martie 2004, mai 2004, iunie 2004 si iulie 2004. Precizam ca societatea verificata are salariati incepand cu luna august 2004. Pentru perioadele in care societatea verificata nu a avut salariati, organul de inspectie fiscala

considera cheltuielile inregistrate cu instruirea de personal nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Petenta considera ca organul fiscal in mod eronat a stabilit suma de XXXXXX lei ca nedeductibila fiscal intrucat:

-aceste cheltuieli reprezinta contravaloarea cheltuielilor efectuate de XXXXXX GMBH in legatura cu activitatea SC XXXXXX Romania SRL , conform pct 1.1 din contractul de prestari servicii nr XX/ 2004, respectiv cheltuieli cu diurna si salariile personalului prestatorului, care s-au deplasat la sediul beneficiarului in legatura cu activitati necesare la momentul infiintarii firmei.

4. Impozitul pe venitul nerezidentilor

Conform art 3,3 din contractul de prestari servicii nr 1 din 19.07.2004... incheiat intre SC XXXXXX Romania SRL in calitate de beneficiar si XXXXX GMBH Germania in calitate de prestator, societatea germana efectueaza instruirea personalului societatii din Romania in cadrul unor deplasari in Germania cat si in Romania facturand catre SC XXXXXX Romania SRL cheltuieli de instruire de personal pe baza unui tarif zilnic..... Organul de inspectie fiscala considera aceste tarife pentru instruirea personalului beneficiarului, in vederea transferului si aplicarii cunostintelor tehnice specifice domeniului de activitate drept redevente platite societatii germane. Astfel s-a considerat ca pentru suma neta de XXXXXXXX euro achitata societatii germane, societatea verificata avea obligatia calcularii, reinerii si virarii unui impozit pentru veniturile impozabile obtinute in Romania de nerezidenti in suma de XXXXXX lei.

Organul de control isi bazeaza constatările pe:

- art 12 alin 3 din Legea 29/2002
- art 115 alin1 lit d) din Legea 571/ 2003
- art 116 alin1,2 si 5 din Legea 571/ 2003
- art 118 alin 1 si 2 din Legea 571/ 2003
- art 12 alin 1si2 din Legea 29/2002
- pct 12 al titlului V din HG 44/2004

Societatea considera ca in fapt aceste costuri au acoperit urmatoarele activitati necesare primilor ani de functionare a firmei, instruirea personalului SC XXXXXX Romania SRL in vederea transferului si a aplicarii cunostintelor tehnice specifice domeniului de activitate, instruirea personalului direct productiv, organizarea de cursuri introductive privind asamblarea pieselor si accesoriilor auto, invatarea procesului tehnologic si a traseului industrial.

Acestea reprezinta operatiuni de prelucrare industrială comune mai multor industrii si activitati si care nu constituie un secret industrial sau o experienta

industrială a carei dezvaluire trebuie să se facă doar cu acordul proprietarului, în lipsa cărui acord acesta s-ar putea considera lezată în interesele sale.

Petenta consideră că serviciile de instruire a personalului efectuate de XXXXXX GMBH nu se încadrează în definiția redevențelor, furnizată de art 7 alin 1 pct 28 din Codul Fiscal și nici în definiția redevențelor furnizată de art 12 alin 3 din Convenția de evitare a dublei impuneri.

Veniturile plătite de SC XXXXXXXX România SRL se încadrează în prevederile art 7 din Convenție, respectiv sunt venituri din prestări de servicii impozabile în statul de rezidență Germania conform prevederilor art 118 din Codul Fiscal și ale art 7 din Convenție.

Chiar și în abordarea conform căreia anumite experiențe industriale sunt transmise salariaților beneficiarilor, organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de prevederile pct 2 alin 10 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, titlul V.

Așa cum am arătat scopul principal al activității de instruire personală prestată de XXXXXXXX GmbH este de formare a deprinderilor practice pentru operațiuni comune mai multor industrii și activități de prelucrare, nu transmiterea de secrete industriale, know how sau alte drepturi de proprietate intelectuală.

II. În decizia de impunere ce face obiectul contestației, organul de control consemnează următoarele:

Pentru a se stabili dacă pentru tranzacțiile efectuate între XXXXXXX GmbH Germania și XXXXXXXX România SRL au fost practicate preturi de transfer la nivelul preturilor de piață, cu respectarea principiului lungimii de braț s-a solicitat contribuabilului dosarul preturilor de transfer. Societatea a depus sub nr XXXX/ 14.10.2008 dosarul preturilor de transfer pentru anul 2007 iar sub nr XXX/ 15.12.2008 dosarul preturilor de transfer pentru perioada 2004-2007.

SC XXXXXXXX România SRL este în prezent deținută în proporție de 100% de compania germană XXXXXXX GmbH firmă ce produce și comercializează piese de schimb pentru industria producătoare de autovehicule.

Tranzacțiile între persoanele afiliate în cadrul grupului XXXXXX sunt următoarele;

1. Servicii de procesare. Această procesare s-a desfășurat în perioada 2004-2006 sub formă perfecționării active, iar începând cu 2007 procesarea a luat formă prestării de servicii asupra bunurilor mobile
2. Cercetare dezvoltare. Această activitate constă în prestarea de servicii de către petenta societății din Germania constând în dezvoltarea și

- producerea de comutatori, senzori si a altor produse in baza unui contract incheiat in 01.01.2006.
3. Prestari servicii de management acestea constau in furnizarea de catre societatea din Germania celei din Romania de servicii legate de infiintarea companiei, activitati administrative si organizatorice , instruirea personalului din Romania
 4. Acordarea de imprumuturi intre companiile afiliate
 5. Operatiuni de leasing operational cu utilaje
 6. Administrarea activitatii grupului de catre XXXXXXXX GmbH

Organul fiscal mentioneaza ca din cauza structurii costurilor si serviciilor modificate puternic fata de plan, incepand cu anul 2006 a fost crescut pretul ora masina la 7,30 euro fapt pentru care pentru calculatia produsului final din Germania semnifica scumpire, scumpire care nu se putea impune pe piata furnizorilor pentru industria auto. In ceea ce priveste faptul ca in planificarea actionariatului din Germania pentru intreprinderea din Romania a fost stabilit incepand cu anul 2004/ 2005 un cost pentru ora masina de 6,3 euro bazat pe valorile efective ale Europei de Est si care a fost recunoscut si de Administratia Financiara Germana, organul fiscal nu poate accepta acest argument deoarece nici o institutie a statului roman nu a acceptat valori de costuri care sa conduca la un asemenea rezultat. Societatea verificata sustine ca din analiza pierderilor inregistrate de societate in perioada 2004-2006 s-au identificat urmatoarele conditii acceptate de Liniile Directoare OECD paragraful 1.52- 1.54 ca explicand pierderi pe care companiile afiliate le pot inregistra, in aceleasi conditii ca si firmele independente;

1) costurile substantiale legate de infiintarea companiei in aceasta categorie putand fi incadrate costurile cu salariul directorului de fabrica precum si programele de calificare a angajatilor romani

Avand in vedere ca societatea germana stia de aceste costuri in momentul in care a fost bugetat pretul initial al orei masina la 6,3 euro acest motiv nu poate fi luat in considerare de catre organul de inspectie fiscala pentru a se putea incadra in intervalul Lower Quartile- Upper Quartile a marjei nete a profitului obtinuta de societatea verificata in cadrul analizei de comparabilitate

2) ineficienta inerenta primilor ani de activitate, concretizata in neatingerea productivitatii planificate a intreprinderii 80%.

Pentru anul 2004 s-a realizat o productivitate a muncii de 54% efectiva fata de 60% prognozata

Pentru anul 2005 s-a realizat o productivitate a muncii de 72% efectiva fata de 80% prognozata

Pentru anul 2006 s-a realizat o productivitate a muncii de 72% efectiva fata de 80% prognozata

Pentru anul 2007 s-a realizat o productivitate a muncii de 84% efectiva in loc de 85% prognozata

Societatea mama din Germania accepta angajatului direct productiv din Romania un randament al muncii minim de 84% nivel peste care acorda prime de cantitate pentru orice randament care depaseste acest prag, iar SC XXXXXXXXXX Romania SRL ii impune realizarea unui venit de exploatare la nivelul realizarii unui randament de 100% al productivitatii muncii. Din analiza realizarii productivitatii muncii realizate de angajatii SC XXXXXX Romania SRL a reiesit faptul ca acestia nu au realizat niciodata in perioada 2004-2007 un randament de 100%.

Organul de inspectie fiscala considera faptul ca productivitatea muncii nu a atins nivelul scontat ca o gresala de bugetare a societatii mama. In aceste conditii societatea din Romania nu trebuie sa suporte consecintele bugetarii gresite a costurilor orei masina. In consecinta acest motiv nu poate fi luat in considerare pentru a se justifica neincadrarea in intervalul Lower Quartile – Upper Quartile a marjei nete a profitului obtinuta de societatea verificata in cadrul analizei de comparabilitate.

3) Organul de control considera deasemenea intarzierile transferului proceselor de fabricatie din intreprinderea germana in cea romaneasca o gresala care apartine societatii germane. Societatea din Romania nu trebuie sa suporte consecintele acestei intarzieri. Acest motiv nu poate fi luat in considerare pentru a se putea justifica neincadrarea in intervalul Lower Quartile- Upper Quartile a marjei nete a profitului obtinuta de societatea verificata in cadrul analizei de comparabilitate

4) cresteri ale costurilor de personal in anii 2005- 2007 de peste 50% planificat 25%. Cresterile mari ale costurilor cu personalul se inscrie in riscul succesului/ esecului activitatii de procesare a materialelor care apartine in totalitate societatii germane

In concluzie organul de inspectie fiscala considera ca motivele invocate de SC XXXXXXXXXX Romania SRL pentru justificarea faptului ca marja neta a profitului societatii obtinuta din activitatea de procesare a materiei prime, nu se incadreaza in intervalul Lower Quartile- Upper Quartile al analizei comparative nu se incadreaza in punctele 1.52- 1.54 din Ghidul OECD privind dosarul preturilor de transfer pentru perioada 2005-2006.

Deasemenea aceste motive nu pot fi incadrate nici la pct 2.38 din Ghidul OECD.

Pentru perioada 2005-2006 organul fiscal considera ca mediana pe care societatea a calculat-o aferenta marjei nete a profitului pentru societati comparabile, in procent de 2,24% nu este corecta din urmatorul motiv:

In calcularea acesteia sunt folosite marje nete negative ale profitului ale societatilor independente comparabile. Pierderile din exploatare reprezinta pentru societatile independente situatii exceptionale care nu pot continua pe termen lung. Astfel o situatie exceptionala pe care o inregistreaza la un moment dat o companie independenta (inregistreaza pierdere din exploatare) nu poate fi folosita ca baza de comparatie in analiza de comparabilitate. Analiza de comparabilitate trebuie sa analizeze o activitate normala a unei societati independente si nu o situatie exceptionala prin care poate trece la un moment dat o companie independenta.

Organul de inspectie fiscala a recalculat mediana aferenta anului 2006 pentru societatile independente prin eliminarea din calcule a societatilor care au inregistrat marje de profit negative.

Pentru anul 2005 organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor societatii fara a modifica cheltuielile astfel incat marja neta a profitului societatii verificate sa creasca de la minus 49,53% la plus 4,57%

Pentru anul 2006 organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor societatii fara a modifica cheltuielile astfel incat marja neta a profitului societatii verificate sa creasca de la minus 7,85% la plus 4,57%.

Pentru anul 2007 organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor societatii fara a modifica cheltuielile astfel incat marja neta a profitului societatii verificate sa creasca de la plus 0,86% la plus 4,57 %.

Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti

In perioada verificata s-au constatat deficiente cu privire la inregistrarea, declararea si plata acestui impozit

Conform art 3.3 din contractul de prestari servicii nr XX/ 19.07.2004 incheiat intre SC XXXXXX Romania SRL in calitate de beneficiar si XXXXXX GmbH Germania in calitate de prestator, societatea germana efectueaza instruirea personalului din Romania in cadrul unor deplasari in Germania cat si in Romania facturand societatii din Romania cheltuielile de instruire de personal pe baza unui tarif zilnic in functie de pregatirea si experienta lectorului, astfel:

- membrii ai conducerii- 500 euro/ zi
- directori de departament- 350 euro/ zi
- alti colaboratori – 250 euro/ zi

Potrivit dosarului preturilor de transfer pag 86 “aceste tarife acopera instruirea personalului beneficiarului, in vederea transferului si aplicarii cunostintelor tehnice specifice domeniului de activitate.....”

Pentru serviciile de instruire a personalului prestate de XXXXXGmbH pentru SC XXXXXXXX Romania SRL firma mama a facturat in perioada decembrie 2004- 30.11.2007 societatii din Romania suma totala de XXXXXXXX euro

Organul de control considera aceste tarife pentru instruirea personalului beneficiarului, in vederea transferului si aplicarii cunostintelor tehnice specifice drept redevente platite societatii germane.

Avand in vedere cele constatate, organul de inspectie fiscala a stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de XXXXXX lei.

III. Avand in vedere sustinerile partilor , legislatia in vigoare pe perioada supusa controlului, documentele aflate la dosarul cauzei organul de solutionarea a contestatiei retine urmatoarele:

- perioada supusa controlului 01.07.2004- 31.12.2007
 - obiectul principal de activitate al societatii este “fabricarea altor piese si accesorii pentru autovehicule si pentru motoare de autovehicule” cod CAEN 2932.
 - asociatul unic al societatii este persoana juridica XXXXXXXX GmbH Germania
 - in perioada supusa inspectiei fiscale societatea realizeaza prestari de servicii, intracomunitare legate de bunuri primite spre prelucrare in Romania de la societatea XXXXXXXX GmbH Germania care implica lucrari asupra bunurilor mobile corporale efectuate in Romania – fabricarea de piese si accesorii pentru autovehicule si pentru motoare de autovehicule- dupa prelucrare bunurile fiind expediate inapoi in tara de provenienta Germania.
- Sintetizand cele invocate in contestatie, aceasta are in vedere urmatoarele constatari ale organului fiscal:

- analiza dosarului preturilor de transfer
- cheltuieli nedeductibile fiscal
- impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente

Referitor la contestarea impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de XXXXXXXX lei si majorari de intarziere aferente de XXXXXX lei.

Organul de inspectie fiscala a examinat dosarul preturilor de transfer pentru anii 2004- 2007 si a stabilit urmatoarele:

- valorile preturilor de transfer calculate pentru societatea verificata aferente perioadei 2004- 2006 nu sunt cuprinse in intervalul de comparare
- pentru anul 2004 s-au acceptat explicatiile furnizate de societate referitor la incadrarea in prevederile paragrafului 1.52 din Ghidul OCDE privind preturile de transfer si la pierderea fiscala declarata de societate

- pentru perioada 2005- 2006 organul de inspectie fiscala a analizat factorii invocati de societatea verificata care au concurat la neincadrarea preturilor de transfer practicate in intervalul de comparare si a respins toate motivele invocate de societate deoarece nu fac parte din conditiile acceptate de Ghidul OCDE pentru justificarea pierderilor in anumite perioade de timp

- s-au analizat marjele de comparabilitate stabilite de societate pentru anii 2005-2006 si 2007 si s-a considerat ca firmele independente care obtin pierderi de exploatare nu pot constitui intreprinderi independente comparabile, motiv pentru care au fost excluse din analiza de comparabilitate si s-a recalculat intervalul de comparare si mediana pentru cele doua perioade

- s-a procedat la ajustarea veniturilor impozabile ale societatii verificate pentru perioada 2005- 2007 utilizandu-se valoarea mediana recalculata, dupa eliminarea din analiza de comparabilitate a firmelor independente cu pierderi. Fata de cele prezentate in rezumat la pct I si II din prezenta decizie, precum si anexele de calcul a indicatorilor intocmite atat de organul de inspectie fiscala cat si contribuabil sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- paragraful 1.23 din Ghidul OECD al preturilor de transfer

“analiza functionala nu este completa decat daca au fost luate in considerare riscurile asumate de fiecare parte, deoarece premisa sau alocarea riscurilor ar influenta conditiile tranzactiilor dintre companii afiliate”

-art 2 din anexa 1 din OMF 222/2008

“(1) Marja de comparare reprezinta intervalul de valori ale pretului sau profitului aferente tranzactiilor comparabile intre companii comparabile independente.

(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi impartita in 4 segmente. Segmentele de maxim si de minim reprezinta rezultatele extreme. In vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.

(3) In conditiile in care contravaloarea pretului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsa in intervalul de comparare, organul fiscal competent stabileste valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata. Valoarea mediana reprezinta acea valoare care se regaseste la mijlocul intervalului de comparare.

(4) Daca nu se poate identifica valoarea mediana, se face media aritmetica a celor doua valori de mijloc ale intervalului de comparare.”

Pentru ca pretul de transfer sa fie conform principiului pretului de piata, el trebuie sa se situeze in intervalul “Low Quartile- Upper Quartile”. Din analiza de comparabilitate efectuata de societatea verificata a rezultat faptul

ca marja neta a profitului realizata de societate in anul 2007 se incadreaza in acest interval, iar pentru anii 2004- 2006 nu se incadreaza.

In conformitate cu prevederile paragrafului 1.52 din Ghidul OECD privind preturile de transfer “ o companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceeasi termeni”.La paragraful 1.3 se precizeaza ca “atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat, obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate” si ca “ profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a respecta principiul lungimii de brat”.

Principiul lungimii de brat este enuntat in paragraful 1.6 al aceluiasi ghid si anume “enuntarea ferma a principiului lungimii de brat se gaseste in alin 1 al art 9 al conventiei fiscale model a OECD art 9.....atunci cand conditiile create sau impuse intre doua companii [afiliate] in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta”. Paragraful 1.38 din ghidul OECD precizeaza faptul ca art 9 va permite deci o ajustare a conditiilor, pentru a reflecta conditiile la care ar fi ajuns partile daca tranzactia ar fi fost structurata in conformitate cu realitatile economice si comerciale al partilor ce opereaza la lungime de brat.”

Paragraful 2.3 din Ghidul OECD al preturilor de transfer prevede: “Comentariul la alin 1 al art 9 indica ca alin 1 autorizeaza o administratie fiscala “in scopul calcularii obligatiilor fiscale [sa] rescrie conturile unei companii afiliate daca ca rezultat al relatiei speciale dintre companii conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel stat. Profiturile impozabile reale sunt cele care s-ar fi obtinut in absenta conditiilor care nu sunt la lungime de brat.”

Potrivit art 11 alin 2 din Legea 571/ 2003 , “In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei.”

- art 3.2 din Ghidul OECD – “O metoda de profit tranzactional examineaza profiturile obtinute din anumite tranzactii controlate. In sensul acestor Instructiuni, metodele profitului tranzactional sunt metoda impartirii profitului si metoda marjei tranzactionale nete. Este neobisnuit ca o companie sa intre in tranzactii in care profitul este o conditie “creata sau impusa” a tranzactiilor. De fapt companiile utilizeaza rar sau deloc metoda

profitului tranzactional pentru a-si stabili preturile. Cu toate acestea, profitul obtinut dintr-o tranzactie controlata poate fi un indicator relevant in a stabili daca tranzactia a fost sau nu afectata de conditiile ce difera de cele ce ar fi fost create de companii independente in circumstante comparabile din alte privinte. Deci, in acele cazuri exceptionale, cand complexitatea situatiilor economice din viata reala ridica dificultati practice in calea aplicarii metodelor tranzactionale traditionale, si cand toate masurile de siguranta stabilite in acest Capitol sunt indeplinite, aplicarea metodelor de profit tranzactional (impartirea profitului si metoda marjei tranzactionale nete) pot asigura o aproximare a preturilor de transfer intr-o maniera conforma cu principiul lungimii de brat.”

- art 3.26 din Ghidul OECD “Metoda marjei tranzactionale nete examineaza marja profitului net raportat la o baza corespunzatoare (ex costuri, vanzari, active) pe care un contribuabil o realizeaza dintr-o tranzactie controlata (sau tranzactii care pot fi agregate conform principiilor din Cap 1). Astfel , o metoda a marjei tranzactionale nete opereaza intr-o maniera similara cu metodele pretului de revanzare sau cost plus. Similaritatea inseamna ca pentru a putea fi aplicata in conditii de siguranta, metoda marjei tranzactionale nete trebuie sa fie aplicata intr-o maniera consecventa cu maniera in care se aplica metoda pretului de revanzare sau cost plus.....

- art 3.44 din Ghidul OECD “In metoda marjei tranzactionale nete ar trebui luata in considerare utilizarea datelor multianuale atat pentru compania supusa verificarii cat si pentru companiile independente in conditiile in care marjele lor nete sunt comparate, pentru a tine cont de efectele pe care le au asupra profitului ciclul de viata al produsului si conditiile economice pe termen scurt. De exemplu datele multianuale, pot indica daca companiile independente care s-au angajat in tranzactii comparabile necontrolate au suferit de pe urma conditiilor de piata in acelasi mod si intr-o perioada similara de timp ca si compania afiliata supusa verificarii. Astfel de date pot arata de asemenea, daca scheme similare de afaceri intr- o perioada similara de timp au influentat profiturile companiilor independente comparabile in acelasi fel ca si pe ale companiei supuse verificarii.”

Din cele prezentate se desprinde faptul ca:

Organul de inspectie fiscala a recalculat intervalul de comparare si implicit a medianei intervalului de comparare prin eliminarea din calculul intervalului de comparare a marjelor de profit negative inregistrate de societati independente comparabile. Consideram ca prevederile art 2 alin 1 din anexa 1 la OMF 222/ 2008 conform caruia marja de comparare reprezinta intervalul de valori ale pretului sau ale profitului aferente tranzactiilor

comparabile între companii comparabile independente se refera doar la rezultate din exploatare pozitive. Societatea verificata , prin luarea in calcul a marjelor de profit negative (pierdere din exploatare) ale societatilor independente comparabile a incalcat prevederea legala mai sus mentionata.S-a recalculat intervalul de comparare si mediana pe baza informatiilor furnizate de societate prin eliminarea din aceste date a informatiilor considerate nelegale.Organul de control nu a introdus in calculul intervalului de comparatie date noi fata de cele furnizate de petenta, doar a recalculat intervalul de comparatie prin eliminarea marjelor de profit negative.

S-a considerat ca in anul 2004 societatea se incadreaza in prevederile paragrafului 1.52 din Ghidul OECD in ceea ce priveste justificarea pierderii din exploatare obtinute.

Nu s-au acceptat argumentele prezentate de societate pentru justificarea pierderii din anul 2005 din urmatoarele motive:

- societatea si-a inceput activitatea in noiembrie 2004. In anul 2004 s-au inregistrat o serie de costuri care nu se mai regasesc incepand cu anul 2005 in activitatea desfasurata. Acestea sunt:

- costuri cu infiintarea societatii

- costuri cu impozitul local pentru hala achizitionata in cursul anului 2004

Avand in vedere ca incepand cu anul 2005 activitatea societatii intra intr-un ritm normal s-a considerat ca societatea nu mai poate invoca prevederile paragrafului 1.52 din ghidul OECD al preturilor de transfer, conform caruia “companiile afiliate pot suporta pierderi reale, fie datorita costurilor masive de inceput.....”

Petenta afirma ca XXXXXXXXX GmbH Germania a facut obiectul inspectiei fiscale pentru anii 2004- 2005 motiv pentru care conform legislatiei din statul de rezidenta anul 2005 nu mai poate face obiectul unei ajustari secundare, conform prevederilor art 9 pct 2 din Legea 29/ 2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri.

Articolul 9 pct 2 din Legea 29/ 2002 prevede ca “Atunci cand un stat contractant include profiturile unei intreprinderi apartinand acelui stat si impune, in consecinta, profiturile asupra carora o intreprindere a celuilalt stat contractant a fost supusa impozitarii in celalalt stat si profiturile astfel incluse sunt profituri care ar fi venit intreprinderii primului stat mentionat daca conditiile stabilite intre cele doua intreprinderi ar fi fost cele care ar fi fost convenite intre intreprinderi independente, celalalt stat contractant va proceda la modificarea corespunzatoare a sumei impozitului stabilit asupra acestor profituri. La efectuarea acestei modificari se tine seama de celelalte

prevederi ale prezentei conventii si, daca este necesar, autoritatile competente ale statelor contractante se vor consulta reciproc”.

In consecinta consideram ca relatiile comerciale desfasurate de petenta cu persoana afiliata din Germania nu respecta principiul lungimii de brat si ca urmare in mod corect s-a procedat la ajustarea veniturilor impozabile ale societatii verificate.

Referitor la cheltuielile nedeductibile stabilite de organul fiscal in suma de 59.495 lei.

SC XXXXXXXX Romania SRL considera ca organul fiscal, in mod eronat, a stabilit ca suma de XXXXX lei reprezinta cheltuieli cu instruirea personalului, facturate de XXXXXX GmbH pe perioada in care firma din Romania nu a avut salariati.

Organul de control a constatat ca societatea germana a facturat societatii romane contravaloarea cheltuielilor de instruire personal in suma de 59495 lei pentru perioadele in care societatea romana nu a avut salariati (martie 2004, mai 2004, iunie 2004 si iulie 2004). Societatea romana are salariati incepand cu luna august 2004. Pentru perioada in care nu a avut salariati , cheltuielile cu instruirea personalului au fost considerate nedeductibile fiscal.

In speta data sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art 21 alin 1 din Legea 571/ 2003

“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”

- pct 48 din HG 44/ 2004

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management , consultanta , asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus facturarea cheltuielilor cu instruirea personalului in perioada cand societatea nu a avut salariati nu pot fi considerate ca si deductibile fiscal.

Referitor la contestarea sumei de XXXXXXXX lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoanele juridice nerezidente si XXXXX lei majorari de intarziere aferente.

Pentru serviciile de instruire a personalului prestate de XXXXX GmbH pentru salariatii SC XXXXX Romania SRL firma mama a facturat societatii romane in perioada decembrie 2004- 30.11.2007 contravaloarea acestor servicii in suma totala de XXXX euro.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca aceste tarife platite societatii germane pentru instruirea personalului beneficiarului pot fi considerate sau nu redevente platite societatii germane .

In conformitate cu prevederile art 12 alin 3 din Legea 29/ 2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital "Termenul de redevente folosit in prezentul articol inseamna plati de orice fel primite pentru folosirea sau concesionarea oricarui drept de autor.....orice patent, marca de comert, desen sau model, plan, formula secreta ori procedeu de fabricatie sau pentru utilizarea ori dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra programelor de computer sau **pentru informatii referitoare la experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific..**"

In baza prevederilor acestui articol veniturile platite catre nerezidentul XXXXXXX GmbH pot fi considerate redevente.

In conformitate cu prevederile art 115 alin 1 lit d) din Legea 571/ 2003

"Veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate, sunt:....

d) redevente de la un rezident"

Ca urmare pentru suma neta de XXXXX euro achitata societatii germane, societatea verificata avea obligatia calcularii, retinerii si virarii unui impozit pentru veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de XXXXXXX lei, in baza art 116 din Legea 571/ 2003.

Intrucat petenta a prezentat certificatul de rezidenta fiscala impozitul datorat este in cota de 3% din suma bruta a redeventelor conform prevederilor Legii 29/ 2002 privind ratificarea Conventiei intre Romania si Germania.

Atat pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar cat si pentru impozitul pe venitul nerezidentilor stabilit suplimentar sunt datorate majorari de intarziere ca masura accesorie in raport cu debitul.

Pentru considerentele retinute in baza art 211(5) din OG 92/ 2003 R

DECIDE

- respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXXXX lei reprezentand:

- XXXXXX lei impozit pe profit
- XXXXXX lei majorari de intarziere aferente
- XXXXXX lei impozit pe veniturile nerezidentilor
- XXXXXX lei majorari de intarziere aferente

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

DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons jr
Sef serv juridic

