

DECIZIE Nr. 1 din 2011
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Mehedinti sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti a fost sesizata de **S.C. X S.R.L.**, înregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr., Cod unic de înregistrare, avand domiciliul fiscal în **str.**, prin avocat X, avand împuternicirea avocatiala nr..... cu contestatia înregistrata sub nr.

Contestatia a fost formulata împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....., emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr..... si are ca obiect suma totala de **... lei**, reprezentând:

- lei, impozit pe profit;
- lei, majorari de intarziere aferente;
- lei, taxa pe valoarea adaugata ;
- lei, majorari de intarziere aferente;
- lei, impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti ;
- lei, majorari de intarziere aferente;

Contestatia a fost depusa în termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din Ordonananta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

Constatand ca în speta sunt îndeplinite dispozitiile art. 205, alin.(1) si art. 209, alin.(1), lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.R.L.** contesta partial Decizia de impunere nr., emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr..... si pentru sustinerea acesteia invoca urmatoarele motive de procedura si de fond

1. Referitor la *motivele de procedura* :

Precizeaza ca inspectia fiscala nu a respectat prevederile Ordinului 364/2009 in ceea ce priveste procedura de avizare, in sensul ca contribuabilul trebuia informat in legatura cu documentele contabile si elementele justificative care aveau sa fie analizate in vederea stabilirii situatiei de fapt fiscale, in speta nu li s-a comunicat ca este necesar sa prezinte dosarul preturilor de transfer, si prin urmare, toate constatările cu privire la preturile de transfer cu influenta asupra bazei de impozitare trebuiesc inlaturate din raportul de inspectie fiscala.

Subliniaza: „ *nerespectarea de catre echipa de inspectie fiscala a modului de desfasurare a procedurii de control a dosarului preturilor de transfer* „, respectiv nerespectarea prevederilor Ordinului 364/2009 care detaliaza modul de desfasurare a acestei proceduri.

De asemenea, precizeaza ca avizul trebuia insotit de un exemplar al Cartei drepturilor si obligatiilor contribuabilului, iar inspectorii nu au indeplinit procedura de analiza documentara a dosarului fiscal cu intocmirea formularului FRD(Fisa Rezultatului Documentarilor).

In concluzie, precizeaza ca nu s-au cerut informatii suplimentare, nu s-au analizat argumentele aduse, nu s-au identificat elemente supuse corectarii in dosarul preturilor de transfer, iar in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu se regaseste motivul pentru care inspectia fiscala a procedat la ajustarea veniturilor, ajustare care impunea includerea in raportul de inspectie fiscala a unui capitol distinct ce contine „*Estimarea preturilor de transfer* “ in conformitate cu anexa 3 la HG 529/2007, respectiv anexa 3 la O.M.F.222/2008.

2. Referitor la *motivele de fond*

- ***Cu privire la impozitul pe profit in suma de lei si accesorii aferente in suma de*** contestatoarea sustine ca algoritmul folosit de inspectia fiscala prin care s-a stabilit o baza de impunere suplimentara si implicit un impozit suplimentar este total gresit, neavand temei nici legal si nici faptic si invoca art.11, alin.2 din Codul fiscal care prevede : (2) „*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. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode:...*” si Metoda cost - plus reglementata de pct.26 din H.G.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Precizeaza ca se face confuzie atunci cand se foloseste notiunea de cost de exploatare, care nu exista in realitate, aceasta notiune nefiind una si aceeași cu notiunea de cheltuieli de exploatare, iar la baza intocmirii dosarului preturilor de transfer au stat antecalculatiile costurilor de productie ale produselor analizate in dosar, antecalculatii care au avut in vedere doar costurile materiale directe, manopera directa si costurile indirecte.

Referitor la marja de profit de 11%, prezentata in dosarul preturilor de transfer, contestatoarea sustine ca din aceasta marja de profit s-a urmarit acoperirea eventualelor cheltuieli care nu au fost avute in vedere in costul de productie (cheltuieli de administrare, de desfacere, exceptionale) si invoca art.19 alin.(1) din Codul fiscal pentru a nu se confunda cu profitul efectiv care se calculeaza ca diferenta intre total venituri realizate si cheltuieli totale realizate, deci nu intre venituri si cost.

In concluzie, apreciaza ca echipa de inspectie fiscala a procedat in mod gresit la ajustarea veniturilor prin aplicarea marjei de profit de 11 % asupra cheltuielilor efective de exploatare si nu asupra costurilor fundamentate in dosarul preturilor de transfer; nu a respectat pct.26 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal care prevad ca metoda cost - plus se bazeaza pe majorarea costurilor principale cu o marja de profit corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului; nu a respectat metodologia stabilita la pct.25 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal [...], *„Pentru transferul de bunuri, marfuri, sau servicii intre personae afiliate, pretul de piata este acel pret pe care l-ar fi convenit persoane independente, in conditiile existente pe piete comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de marfuri identice ori similare, in cantitati comparabile.[...]. Pentru aplicarea metodei compararii preturilor, pretul de piata al tranzactiei este determinat prin compararea pretului de vanzare al marfurilor si serviciilor identice sau similare, vandute in cantitati comparabile, cu pretul de vanzare al marfurilor si al serviciilor supuse evaluarii ”*, in conditiile in care la dosarul preturilor de transfer existau oferte de preturi (pag.161-170) pentru produse similare de la producatorii interni si putea in vederea determinarii pretului sa utilizeze pentru comparare tranzactiile cu persoane juridice independente .

Contestatoarea face apel si la Normele internationale privind pretul de transfer editate de O.E.C.D. si la faptul ca intre Romania si statul al carui rezident este intreprinderea asociata straina este incheiata o conventie de evitare a dublei impuneri, iar reconsiderarea evidentelor in scopul examinarii fiscale se efectueaza de catre autoritatile romane prin coroborare cu *„Procedura amiabila”* prevazuta in conventie si in niciun caz reconsiderarea tranzactiilor intr-un anumit stat nu se poate face in mod unilateral fara notificarea statelor implicate fiscal in operatiunea in cauza.

Referitor la inregistrarea venitului in suma de lei, reprezentand sume de incasat ca urmare a accidentului produs in anul 2007, contestatoarea sustine ca echipa de inspectie fiscala a apreciat in mod gresit ca s-au majorat artificial veniturile si implicit profitul impozabil, deoarece societatea detine o polita de asigurare in acest sens si atata timp cat s-a considerat ca deductibila cheltuiala efectuata pentru reparatia instalatiei trebuia recunoscut si venitul aferent acesteia.

In sustinere, in drept invoca art.21 alin.(1) si alin.(4), lit.c) din Codul fiscal.

- Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma delei si accesorii aferente in suma de lei contestatoarea sustine ca nu datoreaza TVA –ul in

suma de lei, aferent consumului de mc busteni fag in plus fata de normele stabilite intrucat acestia au fost folositi in procesul de productie contribuind la obtinerea de produse finite si implicit la realizarea de venituri si nu reprezinta „lipsa in gestiune neimputabila vreunei persoane “ cum a retinut echipa de inspectie fiscala.

Societatea motiveaza ca acest lucru s-a datorat faptului ca in anul 2006 firma Y a incheiat doua contracte pentru produse noi, care nu se mai realizasera pana atunci, iar norma de consum prevazuta pentru aceste produse, elaborata in urma testelor de laborator in Germania, a fost depasita motiv pentru care lunar in primele zile ale lunii pentru luna expirata se intocmeau referate, aprobate de directorul firmei, pentru cantitatea suplimentara de bustean consumat.

La data efectuarii inventarului nu se intocmisera referate de necesitate ceea ce a condus la stabilirea unei diferente la inventariere pentru care in sedinta Consiliului de Administratie din luna octombrie 2006 s-a stabilit sa nu se inregistreze in contabilitate pana in momentul determinarii exacte a normelor de consum, motiv pentru care rezultatul inventarierii din septembrie 2006, inregistrat in luna octombrie 2006 a fost stornat in aceeași luna, dandu-se termen pentru finalizarea normelor de consum luna decembrie 2006. In luna decembrie Consiliul de administratie a decis ca valoarea aferenta bustenilor consumati si neinregistrati in contabilitate sa nu influenteze doar anul 2006, ci sa fie repartizate pe toata perioada de productie a acestor produse.

Avand in vedere ca norma clasica de ... mc bustean/mc produs finit, stabilita in urma testelor de laborator, s-a dovedit a fi nefundamentata intrucat nu s-a tinut cont de o serie de aspecte legate de calitatea busteanului de fag din Romania, procesul de fabricatie, pierderile reale pe faze de lucru, constrangerile prin uscare a lemnului s-a acumulat o cantitate de bustean nejustificata de mc „ bustean consumat in plus fata de norma stabilita in laborator “ , care nu reprezinta o lipsa in gestiune.

Referitor la TVA de plata in suma de lei aferenta cheltuielilor de protocol, considerate nedeductibile ca urmare a modificarii bazei impozabile prin neretinerea veniturilor din despagubiri, contestatoarea considera ca in mod gresit s-a diminuat cota parte din deductibilitatea acestor cheltuieli si invoca argumentele aduse la capitolul privind impozitul pe profit.

- Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei, contestatoarea afirma ca in mod gresit echipa de inspectie fiscala a apreciat prestarea de servicii efectuata de furnizorii din Germania ca fiind transfer de know-how si face apel la dispozitiile art.115, alin.1, lit.i, respectiv dispozitiile 118 pct.9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Precizeaza ca furnizorii X Germania si Y Germania fac dovada rezidentei fiscale in Germania, existand depuse la D.G.F.P.Mehedinti certificatele de rezidenta fiscala, iar intre statul roman si statul german exista incheiate conventii pentru evitarea dublei impuneri si face, de asemenea, referire la un control

efectuat in anul 2006 de o echipa din cadrul D.G.F.P.Mehedinti in urma caruia s-a stabilit ca „ *societatea nu datoreaza impozit pe veniturile persoanelor nerezidente pentru activitatile respective* ”.

In sustinere, contestatoarea face apel la precizarea facuta in mod expres in cuprinsul contractelor incheiate „ *obiectul acestui contract nu este transferul de know-how sau oferirea de licente...* ” si de definitia data termenului de know-how de art.7 pct.15 din Codul fiscal si termenului de redeventa data de art.7, pct.28 din Codul fiscal si art.12, pct.3 din Legea 29/2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala a Germaniei pentru evitarea dublei impuneri.

Contestatoarea invoca si definitia data termenului de know – how in enciclopedia libera care desemneaza un ansamblu de informatii tehnice care sunt secrete, substantiale si identificate.

Precizeaza ca complexitatea activitatii desfasurate de societate presupune vizite regulate efectuate de echipa tehnica si manageriala a companiei BHI la sediul X Romania, activitati de consultanta si analiza manageriala la fata locului, discutii care privesc strategia companiilor pe termen mediu si lung si nu vizeaza un transfer de tehnologie de la o companie la alta sau implementarea unor tehnologii noi.

Referitor la interventiile echipei tehnice mentioneaza ca acestea au de asemenea un rol consultativ, de optimizare a diferitelor aspecte tehnice, uniformizare a fluxului de productie intre cele doua companii si nu se integreaza in sfera transferului de know – how.

Mai invoca si art.12, parag. 1 al Conventiei model care dispune: „*redeventele provenind dintr-un stat contractant al caror beneficiar efectiv este un rezident al celuilalt stat contractant vor fi impozabile numai in acel celalalt stat* ”.

In concluzie, contestatoarea solicita revocarea – anularea partiala a actului administrativ fiscal contestat si a Raportului de inspectie fiscala, respectiv exonerarea de la plata sumei totale de lei, stabilita cu titlu de impozit, taxa si obligatii fiscale accesorii, apreciaza ca echipa de inspectie fiscala a incalcat prevederile art.6, cu privire la exercitarea dreptului de apreciere, art.7 cu privire la rolul activ si art.12 cu privire la buna credinta pe care trebuie sa fie fundamentate relatiile dintre contribuabil si organele de inspectie fiscala, din Codul de procedura fiscala, iar in drept isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile art.205 si urmatoarele din Codul de procedura fiscala.

II. Prin Decizia de impunere nr., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr....., organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei urmatoarele:

- impozit pe profit suplimentar de plata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

In perioada verificata societatea a realizat in principal venituri din fabricarea de furnire si panouri din lemn si comercializarea acestor produse realizate catre diversi clienti interni si externi.

Din verificarea modului de constituire si evidentiere a impozitului pe profit, inspectia fiscala a constatat urmatoarele:

Anul 2006

In urma analizei datelor inscrise in Registrul de evidenta fiscala intocmit de unitate (anexa nr. 12) si declarate prin ,, *declaratia privind impozitul pe profit cod 101* ", inregistrata la D.G.F.P. Mehedinti sub nr....., duplicat, a constatat ca societatea inregistreaza la randul 23, o pierdere contabila in suma de lei, cheltuieli nedeductibile de lei la randul 35, iar la rd. 36, o pierdere fiscala *pentru anul de raportare*, in suma de lei, pentru care societatea nu a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe profit (anexa nr.11).

Conform datelor inscrise in documentele mentionate, pierderea contabila provine cu precadere din activitatea de exploatare, **ponderea pierderii din activitatea de exploatare in total pierdere inregistrata de unitate pe anul 2006 fiind de 80,28%.**

In timpul inspectiei fiscale, din verificarea veniturilor realizate din vanzarea produselor finite obtinute de societate, s-a constatat ca principalul beneficiar al produselor obtinute este firma Y – persoana afiliata, cu o pondere, pe total an 2006, de 61,17% in volumul total al veniturilor din exploatare(anexa nr.10/1).

Din cele aratate mai sus, **rezulta ca la baza inregistrarii pierderii din exploatare se afla vanzarea produselor finite, catre persoana juridica afiliata –BHI, sub costurile efective ale produselor finite livrate.** Diferenta dintre veniturile realizate, reflectate in total sume creditoare cont 701 ,, *Venituri din vanzarea produselor finite* ", la 31.12.2006, din vanzarea produselor finite, facturate catre BHI, in suma de lei si *cheltuielile de exploatare aferente acestora*, in suma de lei, stabilite in (anexa nr.10/1) - cheltuieli de exploatare stabilite in functie de ponderea veniturilor din vanzarea produselor catre BHI in total venituri de exploatare, 61,17%) este negativa, respectiv de lei (.... lei venituri BHI – cheltuieli exploatare BHI= -..... lei).

Avand in vedere informatiile furnizate de societate prin dosarul preturilor de transfer in legatura cu metoda de calcul a pretului de transfer, echipa de inspectie fiscala apreciaza faptul ca tranzactiile dintre SC X SRL si Y, nu au fost facute la pretul de piata, conform descrierii metodei de calcul : « *Pretul de piata =cheltuieli cu materii prime si materiale +costuri de productie si laborator =cost price +cheltuieli suplimentare =pret intercomanie* », unde:

- *cheltuielile suplimentare includ administratie, achizitie, depozitare, amortizare, dobanzi, taxe, profit net;*
- *profit net – aferent procesului de productie intr-o marja stabilita de companie la 11% din pretul de cost* », iar pretul de livrare a produselor finite nu a fost negociat cu clientul din Germania, la o valoare care sa acopere cel putin costurile de productie.

In aceste conditii, conform art.11 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, inspectia fiscala a procedat la reincadrarea fenomenului economic.

La ajustarea veniturilor s-au avut in vedere prevederile art.11, alin.(2), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: « *pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare* », precum si prevederile art.42 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer care definesc metoda cost –plus ca fiind: « *o metoda de preturi de transfer care uzeaza de costurile suportate de furnizorul de bunuri intr-o tranzactie controlata. La aceste costuri se adauga costul plus corespunzator* ». Astfel, veniturile inregistrate de societate, au fost ajustate la nivelul costurilor de exploatare aferente persoanelor afiliate majorate cu o marja de profit prevazuta in dosarul preturilor de transfer de 11%.

Urmare ajustarii veniturilor, in aceste conditii, au rezultat venituri suplimentare, pe perioada 01.01.2006 - 31.12. 2006, in suma totala de lei, ce nu au fost luate in calcul la stabilirea profitului impozabil de catre societate(anexa nr.10/1).

Modul de calcul este prezentat detaliat in anexa nr.10/1.

Recalculand profitul contabil , rezulta un profit brut (rezultat brut) in suma de lei, in functie de care a fost recalculat quantumul cheltuielilor cu deductibilitate limitata. Astfel, la 31.12.2006, in urma inspectiei fiscale generale, a fost stabilit un profit impozabil in suma de lei, pentru care societatea datoreaza un impozit pe profit in suma de lei, din care se deduce suma de lei, reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea in limita legii (anexele nr.....).

Pentru anul fiscal 2006, urmare inspectiei fiscale s-a diminuat pierderea fiscala declarata de societate, de lei, si s-a stabilit un profit impozabil in suma de lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de lei (anexa nr.....).

Anul 2007

a) In luna iunie 2007 societatea a inregistrat cu nota contabila nr..... (anexa nr..... pe creditul contului 758.8 „ *Alte venituri din exploatare*”, in corespondenta cu debitul contului 461 „ *Debitori diversi*” suma de lei , reprezentand „*venituri de incasat din asigurari conform anexei*” fara ca nota contabila sa fie insotita de documente justificative .

In Nota explicativa, inregistrata la SC X SRL sub nr..... (anexa nr.....), la intrebarea nr..... formulata in scris,de catre echipa de inspectie fiscala d-nei X, in calitate de administrator si presedinte al Consiliului de Administratie:„, *Precizati documentul justificativ care a stat la baza notei contabile prin care ati inregistrat in contabilitate venitul in suma de lei si continutul economico-financiar efectuat din acest document. De asemenea precizati daca documentele respective le puteti pune la dispozitia organului de inspectie fiscala?.,, , aceasta a precizat ca*

la baza inregistrarii in contabilitate a stat Procesul verbal nr..... (anexa nr.....), prin care s-a aprobat inregistrarea pe veniturile anului 2007 a „ *sumelor ce urmeaza a fi recuperate in urmatoarele luni de la societatea de asigurari conform calculelor anexate.*„, Totodata ca justificare a acestei inregistrari in raspunsul dat se face mentiunea ca acest calcul s-a facut „*asupra pierderilor de profit suferite de firma*” in baza unor note de calcul privind stabilirea „*profitului brut*” pentru pierderea din intreruperea activitatii pe perioada ianuarie –aprilie 2007. De asemenea in raspunsul dat se face mentiunea, ca pentru aceasta suma SC X SRL s-a constituit la sfarsitul anului 2007 parte civila in procesul aflat pe rol cu firma de asigurari, respectiv Y SA.

Inregistrarea sumei de lei pe creditul contului 758 „ *Alte venituri din exploatare*” este explicata de administratorul societatii d-na Coravita Valeria pe baza „ OMFP nr.1752/2005, cap.7.10 Venituri si cheltuieli, care precizeaza ca: „*in categoria veniturilor se includ atat sumele sau valorile incasate sau de incasat* „, mentionandu-se ca aceste venituri au fost considerate venituri ce trebuia sa le obtina in cursul anului .

Prin efectuarea articolului contabil:

461 Debitori diversi = 758.8 *Alte venituri din exploatare* lei, societatea a majorat in mod nejustificat veniturile din exploatare si implicit rezultatul din exploatare, deoarece suma de lei nu reprezinta un venit realizat, contrar prevederilor din CAP.VII Functiunea conturilor, din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare : *Contul 758 „Alte venituri din exploatare „Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta veniturilor realizate din alte surse decat cele nominalizate in conturile distincte de venituri ale activitatii de exploatare “*, acesta va fi cert in momentul stabilirii cuantumului despagubirii, sumele la data inregistrarii in contabilitate fiind in fapt sume in curs de clarificare, procesul cu societatea de asigurari fiind inca in derulare si la data efectuarii inspectiei fiscale generale.

b) In urma verificarii modului de calcul, inregistrare si declarare a « *varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate* » s-a constatat ca societatea a calculat si inregistrat cu lei mai mult decat suma datorata (..... lei stabilita la control – lei calculata de societate)(anexa nr.....), majorand nejustificat cheltuielile cu suma de lei .

Inspectia fiscala a stabilit astfel ca prin incalcarea prevederilor art.21, alin. (1) si alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare societatea a procedat la majorarea artificiala a cheltuielilor si implicit la micșorarea profitului impozabil cu aceasta suma.

c) Avand in vedere informatiile furnizate de societate prin dosarul preturilor de transfer in legatura cu metoda de calcul a pretului de transfer, metoda cost-plus, echipa de inspectie fiscala apreciaza faptul ca tranzactiile dintre SC X SRL si Y-persoana afiliata, nu au fost facute la pretul de piata, conform descrierii metodei

de calcul, iar pretul de livrare a produselor finite nu a fost negociat cu clientul din Germania, la o valoare care sa acopere cel putin costurile de productie.

In aceste conditii, conform art.11 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, controlul a procedat si in anul 2007 la reincadrarea fenomenului economic.

La ajustarea veniturilor s-au avut in vedere prevederile art.11, alin.(2) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.42 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer care definesc metoda cost-plus. Urmare a ajustarii veniturilor in concordanta cu principiile si reglementarile legale precizate, au rezultat venituri ce trebuiau inregistrate pe perioada 01.01.2007-31.12. 2007, in suma totala de lei, si care nu au fost luate in calcul la stabilirea profitului impozabil de catre societate(anexa nr.....).

Modul de calcul este prezentat detaliat in anexa nr.....

Recalculand atat profitul contabil cat si cel impozabil, cu diferentele rezultate din constatarile facute, rezulta ca la 31.12.2007 societatea trebuia sa inregistreze si sa declare la organul fiscal teritorial un impozit pe profit in suma de lei (anexa nr.....).

Anul 2008

a) In urma verificarii modului de calcul, inregistrare si declarare a « *varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate* » s-a constatat ca societatea pentru perioada ianuarie 2008 - decembrie 2008 a calculat si inregistrat cu lei mai mult decat suma datorata (.... lei stabilita la control – lei calculata de societate),(anexa nr.....), majorand nejustificat cheltuielile cu suma de lei .

Inspectia fiscala a stabilit astfel ca prin incalcarea prevederilor art.21, alin. (1) si alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare societatea a procedat la majorarea artificiala a cheltuielilor si implicit la micșorarea profitului impozabil cu aceasta suma.

b) Din verificarea veniturilor inregistrate de societate, din vanzarea produselor finite, s-a constatat ca principalul beneficiar al produselor livrate este firma Y – persoana afiliata, cu o pondere (pe total an 2008) de 50.0398 % in volumul total al veniturilor din exploatare (anexa nr.....) .

In anul 2008 veniturile din exploatare, din vanzarea produselor finite, facturate catre BHI, sunt in suma de lei, reflectate in rulajul cumulat al contului 701 „*Venituri din vanzarea produselor finite*”, iar cheltuielile de exploatare aferente acestora (cheltuieli de exploatare stabilite in functie de ponderea veniturilor din vanzarea produselor catre BHI in total venituri de exploatare 50.04%) sunt in suma de lei (anexa nr.....

Avand in vedere informatiile furnizate de societate prin dosarul preturilor de transfer in legatura cu metoda de calcul a pretului de transfer, metoda cost-plus,

echipa de inspectie fiscala apreciaza ca pretul de livrare al produselor finite nu a fost negociat cu clientul din Germania, la o valoare care sa acopere cel putin costurile de productie.

In aceste conditii, conform art.11 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, controlul a procedat si in anul 2008 la reincadrarea fenomenului economic.

La ajustarea veniturilor s-au avut in vedere prevederile art.11, alin.(2) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.42 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer care definesc metoda cost-plus. Urmare a ajustarii veniturilor in concordanta cu principiile si reglementarile legale precizate, au rezultat venituri ce trebuiau inregistrate pe perioada 01.01.2008-31.12.2008, in suma totala de lei si care nu au fost luate in calcul la stabilirea profitului impozabil de catre societate(anexa nr....).

Recalculand atat profitul contabil cat si cel impozabil, cu diferentele rezultate din constatarile facute, rezulta ca la 31.12.2008 societatea trebuia sa inregistreze si sa declare la organul fiscal teritorial un profit brut (rezultat brut) in suma de lei, fata de o pierdere bruta declarata de societate in suma de lei, in functie de care a fost recalculat quantumul cheltuielilor cu deductibilitate limitata.

La 31.12.2008, in urma inspectiei fiscale generale, a rezultat un profit impozabil in suma de lei, pentru care societatea trebuia sa inregistreze si sa declare un impozit pe profit in suma de lei, din care se deduce suma de lei, reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea in limita legii (anexele nr.....), rezultand un impozit pe profit in suma de lei (anexa nr.....), ce nu a fost calculat, inregistrat si declarat de societate.

In timpul inspectiei fiscale, s-au solicitat explicatii de catre echipa de inspectie fiscala, d-nei X – administrator, presedinte al Consiliului de Administratie si reprezentant al SC Y SRL-societate ce raspunde de organizarea si conducerea evidentei contabile, iar la intrebarile formulate in Nota explicativa, inregistrata la SC X SRL sub nr..... (anexa nr.....) se precizeaza ca : « ... nu in toate cazurile s-au respectat elementele pretului de transfer (livrare) in cadrul grupului de societati SC X SRL si Y-Germania, asa cum sunt ele redade in dosarul preturilor de transfer... ».

De asemenea mentioneaza : « ... la stabilirea pretului de livrare, prevazut in contractele de livrare incheiate cu partenerul extern, au fost avute in vedere costuri unitare de productie antecalculat , la care s-a adaugat o marja de profit. De-a lungul desfasurarii contractelor economice pot sa intervina o serie de cheltuieli neprevazute initial care micsoareaza marja de profit sau daca cheltuielile efectiv realizate sunt mai mici atunci marja profitului este mai mare Nu se poate modifica in fiecare luna pretul contractului in functie de costul unitar de productie efectiv (determinat in etapa de post calcul dupa terminarea procesului de productie) ».

Organele de inspectie fiscala considera explicatiile date de catre d-na Coravita Valeria ca fiind irelevante si nefundamentate deoarece:

- conform prevederilor art.11 alin.2 lit b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, „ *pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare* „, iar conform art.42 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer, metoda cost – plus este definita ca fiind: „ *o metoda de preturi de transfer care uzeaza de costurile suportate de furnizorul de bunuri intr-o tranzactie controlata. La aceste costuri se adauga adaosul cost-plus corespunzator...*„;

- tranzactiile dintre SC X si Y – Germania, sunt tranzactii controlate, (BHI pe perioada 01.01.2006-31.12.2008 detine 99.99% din capitalul social al SC X SRL), iar costurile suportate de SC X SRL in tranzactia cu Y Germania sunt cele efectiv realizate si inregistrate in contabilitate ca si cheltuieli de exploatare si nu cele stabilite in costurile previzionate(antecalculate) prezentate in dosarul preturilor de transfer .

- in cazul acestor livrari, organul de inspectie fiscala utilizand aceeasi metoda de calcul „ *cost-plus* „, a recalculat veniturile prin majorarea bazei de calcul a costului, prin includerea in aceasta a tuturor cheltuielilor de exploatare si de asemenea prin aplicarea asupra acestei baze de calcul nou determinate a procentului de 11%.

Urmare a constatarilor facute si ajustarii veniturilor societatii, echipa de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma totala de lei, aferent perioadei 01.01.2006-31.12.2008(.... lei + ... lei + lei), si a fost diminuata o pierdere fiscala cumulata in suma de ... lei (-.... lei - 0 lei - lei) (anexa nr.....

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de lei, au fost calculate majorari de intarziere pe perioada 01.25.04.2006-12.03.2009, in baza prevederilor art.120 alin.(2) si alin. (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, in suma de lei (anexa nr.24).

- **taxa pe valoarea adaugata – stabilita suplimentar de plata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.**

Din verificarea modului de constituire si evidentiere a taxei pe valoarea adaugata si in directa corelatie cu constatarile inscrise in „ Dosarul preturilor de transfer” si la capitolul „Impozitul pe profit ”, echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

a) In luna septembrie 2006, conform *Procesului verbal de inventariere, inregistrat la SC X SRL sub nr.....* (anexa nr....., incheiat cu ocazia inventarierii bustenilor pe clase de calitate existenti in Depozitul de busteni, in baza Deciziei nr....., **s-a**

constatat o lipsa in gestiune a cantitatii de ... mc, cu o valoarea de lei, lipsa in gestiune ce nu a fost imputata vreunei persoane.

In luna octombrie 2006, s-a stornat din totalul cheltuielilor cu materiile prime suma de lei, efectuandu-se in contabilitate urmatoarele articole contabile(anexa nr.....):

601 = 301
471 = 301

In luna decembrie 2006, prin *Procesul verbal nr....., incheiat in 20 decembrie 2006* in urma *sedintei Consiliului de Admnistratie al SC X SRL*, (anexa nr....) s-a hotarat ca: „ *Minusul in suma de ron constatat la inventarierea gestiunii de busteni in luna august a.c. va fi contabilizat in contul 471 si va fi repartizata pe o perioada de 5 ani, respectiv 2007-2012* ” fara a se avea in vedere si *colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta lipsei in gestiune* in conformitate cu prevederile art.128 alin.(3), lit.e) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile motiv pentru care inspectia fiscala a procedat la stabilirea unei obligatii suplimentare in ceea ce priveste TVA in suma de ... lei (.... lei *19%=.... lei).

In vederea clarificarii constatarii facute, echipa de inspectie fiscala, a solicitat in scris explicatii cu privire la „ *motivul pentru care nu a fost colectata taxa pe valoarea daugata pentru bustenii constatati lipsa in gestiune in valoarea de ... lei* ”. In Nota explicativa adresata d-nei X in calitate de administrator, inregistrata la SC X SRL sub nr.... (anexa nr....) la intrebarea formulata, aceasta a precizat ca diferentele constatate la inventariere reprezinta consumurile de busteni necesare determinarii normelor de consum pentru doua tipuri de produse noi (placaje) pentru care initial nu s-a putut stabili norma de bustean necesara pe un metru cub de produs, drept pentru care „ *nu a fost un minus in gestiune si prin urmare nu am colectat tva* ”.

Echipa de inspectie fiscala considera ca neintemeiate explicatiile date de d-na Coravita Valeria – administrator al SC X SRL, deoarece atat in Procesul verbal de inventariere nr....., de valorificare a rezultatului inventarierii bustenilor, cat si in Procesul verbal nr....., incheiat in 20 decembrie 2006 cu ocazia sedintei Consiliului de Admnistratie al SC X SRL din care a facut parte si d-na X in calitate de administrator si presedinte al Consiliului de Admnistratie, se face referire la minusul in gestiune cu ocazia inventarierii.

b) Avand in vedere ca pe perioada 01.01.2006-31.12.2008, in urma constatarilor in ceea ce priveste impozitul pe profit a fost modificata baza impozabila in ceea ce priveste impozitul pe profit, in functie de care au fost stabilite limitele de deductibilitate privind cheltuielile de protocol, pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008, s-a constatat o cheltuiala nedeductibila fiscal, in ceea ce priveste cheltuiala cu protocolul, peste limita de 2 %, in suma totala de lei pentru anul 2007, pentru care societate datoreaza taxa pe valoarea adaugata in cota de 19%, in suma totala de lei in conformitate cu prevederile art.128

alin.(9), lit.f) si art.128 alin.(8), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.(6) si (11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, date in aplicarea art.128 alin.(9), lit.f) si art.128 alin.(8), lit.f) .

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma totala de lei au fost calculate majorari de intarziere pe perioada 25.04.2006-12.03.2010 in baza prevederilor art.120 alin.(2) si alin. (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare aferente, in suma de lei (anexa nr.29).

- **impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.**

Din controlul efectuat pe baza documentelor si actelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala a rezultat ca pe perioada verificata, respectiv 01.07.2006-28.02.2009, SC X SRL a inregistrat facturi de prestari servicii de management si consultanta tehnica, de la persoane straine nerezidente: Y-Germania, Z- Germania si S –Germania, in valoare totala de lei, din care a platit persoanelor straine nerezidente suma totala de euro, respectiv 33.000 euro persoanei juridice straine S - Germania (anexa nr.33) si euro catre Y-Germania (anexa nr....), sume care pentru persoanele straine nerezidente in Romania, reprezinta venituri si pentru care platitorii de venituri au obligatia calcularii si retinerii impozitelor datorate prin stopaj la sursa si virarii lor la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care s-a platit venitul. Impozitul se calculeaza, se retine si se varsa, in lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil in ziua retinerii impozitului pentru nerezidenti, conform prevederilor art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Desi, SC X SRL a achitat atat prin compensare cat si prin numerar, conform anexei nr.33 si 34, suma de ... euro prestatorilor Y-Germania si S- Germania, nu a calculat, nu a retinut, nu a inregistrat in contabilitate, nu a declarat si nu a achitat la bugetul statului impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane nerezidente.

Avand in vedere cele constatate echipa de inspectie fiscala a solicitat explicatii d-nei X-administrator, presedinte al Consiliului de Administratie si reprezentant al firmei ce raspunde de conducerea evidentei contabile, prin Nota explicativa (anexa nr..... inregistrata la SC X SRL sub nr.....

La intrebarea nr.3 a dat urmatoarele explicatii:

„ Pentru plata serviciilor de management si consultanta tehnica nu a fost retinut, inregistrat, declarat si platit impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti deoarece au fost avute in vedere ...[...] Paragraf 9 din normele metodologice de aplicare a prevederilor art.118 alin.(1) din Codul fiscal. Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplica atunci cand beneficiarul venitului obtinut din Romania este rezident al unui stat cu care Romania nu are incheiata Conventia

de evitare a dublei impuneri sau cand beneficiarul venitului obtinut din Romania, rezident al unui stat cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri nu prezinta certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la art.13 alin.1 ori atunci cand impozitul datorat de nerezident este suportat de catre platitorul de venit.,,

„ Alin.(2) art.118 din Codul fiscal „, Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venituri, in momentul realizarii venitului certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea competenta din statul sau de rezidenta „,

„Art.21 paragraful 1 din Legea nr.29 din 16 ianuarie 2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital „, Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant , indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la art.precedente sunt impozabile numai in acel stat.,,,,

„ Art.7 paragraf 1 din Legea nr.29 din 16 ianuarie 2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital :„,Profiturile unei intreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai in acel stat, in afara de cazul in care intreprinderea exercita activitate de afaceri in celalalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo „,

„Paragraful 1 lit.c) din Protocolul la Conventia dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital:„, Sumele primite pentru serviciile tehnice , inclusiv pentru studii ori prospectiuni de natura stiintifica, geologica sau tehnica ori pentru contracte de engineering, inclusiv schitele referitoare la acestea sau pentru servicii de consultanta ori servicii de supraveghere sunt considerate plati asupra carora se aplica prevederile art.7 sau 14 din conventie.,,

Echipa de inspectie fiscala, considera ca neintemeiate explicatiile date de reprezentantul SC X SRL, d-na X, cu privire la motivele pentru care nu fost retinut, inregistrat, declarat si virat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, deoarece serviciile prestate de Y Germania si S – Germania catre SC X SRL sunt servicii ce reprezinta in realitate, transfer de Know – How, prin faptul ca, prestatorii au pus la dispozitia SC X SRL experti si cadre de conducere cu experienta de ani indelungati in fabricarea produselor din material lemnos si care au cunostinte profunde..., care asigura consultanta tehnica, efectueaza analize si documentatii cu privire la propunerile de productie, dezvolta sisteme de calitate si le supravegheaza permanent, efectueaza controale periodice de calitate la beneficiari in achizitii, etc, servicii ce reflecta esenta know-howului, adica capacitatea specialistului de a arata si aplica celorlalti ceea ce cunoste el, respectiv acele cunostinte pe care le-a dobandit prin experienta proprie.

De altfel, din chiar formularile inscrite in contractele incheiate intre SC X SRL si prestatorii respectivi, la obiectul contractului, rezulta fara echivoc ca

aceste servicii reprezinta in fapt, transfer de know-how, asa cum este definit in Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In sustinerea celor constatate, se arata urmatoarele :

- sumele platite, reprezentand venituri obtinute din Romania de catre S Germania si Y Germania-persoane nerezidente sunt redevente de la un rezident si trebuiau impozitate cu o cota de 3% de catre SC X SRL ;

- in contractele de servicii de management si consultanta tehnica, nr.FN inregistrat la DGFP Mehedinti sub nr..... si nr....., inregistrat la DGFP Mehedinti sub nr....., incheiate intre S Germania si Y-Germania in calitate de prestator si SC X SRL (fosta SA) in calitate de beneficiar, la pct.1 Obiectul contractului se precizeaza :

1.1 Obiectul contractului este prestarea de servicii de management si consultanta tehnica de catre BHI, respectiv S Germania, catre SC X SRL ;

1.2 Serviciile de management si consultanta vor fi realizate prin prestarea personala de servicii de catre manageri si experti cu experienta ai BHI, respectiv S Germania.

- la punctul 2 Obligatiile BHI, respectiv S Germania, se precizeaza :,, In calitate de prestator BHI, respectiv S Germania, au urmatoarele obligatii :

2.1 In domeniul de management :

-sa puna la dispozitia X experti si cadre de conducere cu experienta de ani indelungati in fabricarea produselor din material lemnos si care au cunostinte profunde in achizitii, managementul calitatii, export, Marketing, Controlling si managementul personalului

-sa dezvolte o strategie de afaceri pentru beneficiar, in special deschiderea unor domenii de afaceri de viitor si castigarea de noi piete de afaceri in strainatate;

2.2 In domeniul consultantei tehnice :

-sa asigure consultanta tehnica pentru fabricarea de placaj;

-sa efectueze analize si documentatii cu privire la propunerile de productie ;

-sa dezvolte sisteme de calitate si sa le supravegheze si respecte permanent ;

-sa ofere sprijin la achizitionarea lemnului si la contractele de livrare pentru export;

-sa efectueze controale periodice de calitate la beneficiar , sa descopere vicii si sa faca propuneri de imbunatatire ;

-sa sprijine beneficiarul la tratarea reclamatilor de la clienti.

Conform art.7 alin.(1) pct.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

„know-how=orice informatie cu privire la o experienta industriala, comerciala sau stiintifica, care este necesara pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent si a carei dezvaluire catre alte persoane nu este permisa fara autorizarea persoanei care a furnizat aceasta informatie; in masura in care provine din experienta know-howul reprezinta ceea ce un producator nu

poate sti din simpla examinare a produsului si din simpla cunoastere a progresului tehnicii ,,

Conform art.7 alin.(1) pct.28 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ redeventa –orice suma ce trebuie platita in bani sau in natura pentru folosirea ori dreptul de folosinta al oricareia dintre urmatoarele :..[..] e) orice know-how”

Conform „Paragrafului 1 lit.c) din Protocolul la Conventia dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital :

„Sumele primite pentru serviciile tehnice, inclusiv pentru studii ori prospectiuni de natura stiintifica, geologica sau tehnica ori pentru contracte de engineering, inclusiv schitele referitoare la acestea sau pentru servicii de consultanta ori servicii de supraveghere sunt considerate plati asupra carora se aplica prevederile art.7 sau 14 din conventie.Totusi, daca si in masura in care aceste plati sunt facute pentru un transfer real de know-how se aplica prevederile art.12 din conventie”.

Conform art.12 al Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital :

„1.Redeventele provenind dintr-un stat contactant si platite unui rezident al celuilalt stat contactant pot fi impuse in celalalt stat.

2.Totusi aceste redevente pot fi de asemenea, impuse in statul contractant din care provin, potrivit legislatiei acestui stat, dar daca beneficiarul efectiv al redeventelor este rezident al celuilalt stat contactant, impozitul astfel stabilit nu va depasi 3% din suma bruta a redeventelor.,,

Conform pct.12 alin.(1) si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.118 din Codul fiscal :

„1.Dispozitiile alin.2 ale articolelor „ Dividende „ „ Dobanzi „ „ Comisioane „ „,Redevente,, din Conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, care reglementeaza impunerea in tara de sursa a acestor venituri se aplica cu prioritate. In cazul cand legislatia interna prevede in mod expres o cota de impozitare mai favorabila, sunt aplicabile prevederile legislatiei interne .

2. Dispozitiile alin.2 ale articolelor « Dividende », « Dobanzi »,« Comisioane », « Redevente », din Conventiile de evitare a dublei impuneri deroga de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din conventiile respective.

Conform art.116 alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

(2)” Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute: a) 10% pentru veniturile din dobanzi si redevente, daca beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoana juridica rezidenta intr-un stat membru sau un sediu permanent al unei intreprinderi dintr-un stat membru,

situat intr-un alt stat membru. Aceasta cota de impunere se aplica in perioada de tranzitie, de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana si pana la data de 31 decembrie 2010, cu conditia ca beneficiarul efectiv al dobanzilor sau redeventelor sa detina minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare la persoana juridica romana, pe o perioada neintrerupta de cel putin 2 ani, care se incheie la data platii dobanzii sau redeventelor ” .

Conform prevederilor art.118 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„[...] In intelesul art.116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit prevazuta in conventie care se aplica asupra acelui venit potrivit alin.(2). In situatia in care sunt cote de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri, se aplica cotele de impozitare mai favorabile.,,

Chiar daca in contractele de servicii de management si consultanta tehnica mentionate mai sus, se precizeaza la pct.1.3 „ *Obiectul acestui contract nu este transferul de know-how sau oferirea de licente* „din analiza prestatilor de servicii efectuate rezulta fara echivoc ca acestea sunt in esenta know-how, adica capacitatea specialistului de a arata si aplica celorlalti, adica SC X SRL, ceea ce cunoaste el, respectiv acele cunostinte pe care le-a dobandit prin experienta proprie.

Urmare celor constatate, pentru perioada 01.07.2006-28.02.2009, a rezultat un impozit pe veniturile din Romania, reprezentand redeventa, stabilit suplimentar in suma de ... lei (*anexele nr.....*), ce nu a fost retinut, declarat si achitat la bugetul consolidat al statului.

Prin neretinerea, neinregistrarea, nedeclararea si neplata la bugetul de stat a impozitului pe veniturile din Romania reprezentand redeventa, societatea a incalcat prevederile :

* art.7 alin.(1) pct.15 si pct.28 lit.e), art.115 alin.(1) lit d) si 116 alin.(2) lit.a), art.116 alin.(2) lit.a), art.118 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ;

* pct.12 alin.(1) si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.118 din Codul fiscal ;

* art.22 alin.(1), lit.a), lit.b), lit.c), art.81 alin.(1), art.82 alin.(3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

Pentru impozitul pe veniturile din Romania realizate de nerezidenti stabilit suplimentar in suma totala de ... lei (... lei pentru BHI + ... lei pentru X) au fost calculate majorari de intarziere pe perioada 25.08.2006-12.03.2010, in baza prevederilor art.120 alin.(2) si alin. (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare aferente, in suma de lei (anexele nr.....).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative în vigoare pe perioada supusa controlului invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice Mehedinti este daca debitul in suma de lei, reprezentand impozit pe profit, taxa pe valoare adaugata, impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti si accesoriile de plata aferente este datorat de catre **S.C. X S.R.L.** bugetului general consolidat al statului*

Termenul de solutionare a contestatiei a fost prelungit cu perioada cuprinsa intre data solicitarii punctului de vedere Directiei de legislatie in domeniul TVA, respectiv 19.07.2010 si data primirii raspunsului, 29.11.2010.

Pe procedura:

In ceea ce priveste motivele de procedura invocate de contestatoare mentionam faptul ca inceperea inspectiei fiscale este conditionata de intocmirea avizului de inspectie fiscala – ce trebuie sa contina elementele prevazute la art. 101 alin. (2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala – si de comunicarea avizului in termenele precizate in textul de lege, termene ce sunt diferite (30 zile/15 zile) in functie de calitatea contribuabilului.

Conform art.101:

“Avizul de inspectie fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia să înștiințeze contribuabilul în legătură cu actiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscală.

(2) Avizul de inspectie fiscală va cuprinde:

a) temeiul juridic al inspectiei fiscale;

b) data de începere a inspectiei fiscale;

c) obligatiile fiscale si perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale.

Amânarea datei de începere a inspectiei fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate”.

Conform art.102

“Comunicarea avizului de inspectie fiscală

(1) Avizul de inspectie fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspectiei fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili.”

Din analiza avizului nr..... transmis contribuabilului, se retine ca acesta contine toate elementele prevazute de lege, mai mult in continutul lui se regaseste formularea: „ Pentru buna desfășurare a inspectiei fiscale, vă rugăm să pregătiți, pentru a fi puse la dispoziția organelor de inspectie fiscală, toate documentele

contabile și fiscale și alte elemente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale ” ceea ce conduce la concluzia ca nu este intemeiata motivarea contestatoarei referitoare la faptul ca nu i s-a comunicat faptul ca este necesar sa prezinte dosarul preturilor de transfer.

Referitor la motivatia potrivit careia: „*avizul trebuia insotit de un exemplar al Cartei drepturilor si obligatiilor contribuabilului* ” mentionam ca desi inspectia fiscala nu a inaintat documentul in forma redactata in ceea ce priveste drepturile contribuabilului cuprinse in continutul acestuia respectiv:

1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală;
 2. Dreptul de a fi verificat numai pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale aflate în cadrul termenului de prescripție;
 3. Dreptul de a solicita modificarea datei de începere a inspecției fiscale;
 4. Dreptul de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării
 5. Dreptul de a solicita legitimarea organelor de inspecție fiscală;
 6. Dreptul ca activitatea dumneavoastră să fie cât mai puțin afectată pe timpul desfășurării inspecției fiscale;
 7. Dreptul de a fi informat;
 8. Dreptul de a fi primul solicitat pentru a furniza informații;
 9. Dreptul de a refuza furnizarea de informații;
 10. Dreptul de a beneficia de asistență de specialitate;
 11. Dreptul de a fi protejat pe linia secretului fiscal;
 12. Dreptul de a primi dovada scrisă în cazul reținerii unor documente de către organele de inspecție fiscală;
 13. Dreptul de a cunoaște rezultatele inspecției fiscale;
 14. Dreptul de a contesta decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale;
- se retine ca ele au fost respectate deoarece nu se face nicio referire la incalcarea vreunuia, mai mult decat atat contestatoarea uzeaza de ele, iar argumentul prezentat in contestatie se considera a fi neintemeiat.

In ceea ce priveste Ordinul 364 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala, invocat de contestatoare ca nefiind respectat de catre inspectia fiscala, ordin ale carui prevederi vizeaza strict procedura interna a activitatii de inspectie fiscala, mentionam ca el nu poate fi invocat de catre contribuabil atata timp cat documentele privind procedura sunt intocmite de inspectia fiscala in demersul privind buna desfasurare a activitatii de inspectie si nu sunt puse la dispozitia contribuabilului pentru ca acesta sa se pronunte daca sunt sau nu corect intocmite, contestatoarea putand face trimitere la dispozitiile Codului de procedura fiscala, care de altfel nu au fost incalcate.

Pe fond:

Prin raportul de inspecție fiscală organele de control ale Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Mehedinti au stabilit in urma efectuarii inspecției fiscale generale ce a avut ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre

contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora urmatoarele :

1). Cu privire la impozitul pe profit – prin Decizia de impunere nr..... s-a stabilit un debit suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

*Cauza supusa solutionarii este daca DGFP Mehedinti prin Biroul Solutionare Contestatii se poate pronunta asupra obligatiilor fiscale stabilite suplimentar cu privire la impozitul pe profit, in conditiile in care la analiza preturilor de transfer aferente tranzactiilor intre societatea contestatoare si persoane afiliate acesteia, metoda utilizata de organele de inspectie fiscala pentru verificarea preturilor de transfer este, asa cum prevad normele legale in vigoare, metoda prezentata de societate in dosarul preturilor de transfer, respectiv **metoda cost-plus**.*

In fapt, SC X SRL desfasoara tranzactii comerciale cu persoane juridice afiliate, Y - Germania detinand 99,99% din capitalul social al SC X SRL. La randul sau, Y are actionar principal, cu o cota de participare la beneficii si pierderi de 99,40%, firma S- Germania. Prin urmare, SC X SRL este o persoana juridica afiliata si cu S- Germania.

In baza celor constatate si avand in vedere faptul ca SC X SRL nu a aplicat acorduri de pret in avans emise de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, s-a solicitat societatii prezentarea dosarului preturilor de transfer practicate in tranzactiile efectuate cu persoane juridice afiliate.

In urma analizei dosarului preturilor de transfer rezulta ca la determinarea preturilor de transfer s-a folosit metoda de calcul „**cost-plus**” pentru tranzactiile derulate intre SC X SRL in calitate de furnizor si Y in calitate de beneficiar, privind livrari de produse stratificate din lemn (placaj, furnire) si a panourilor din lemn, **metoda insusita de organul de inspectie fiscala**, iar pentru a se stabili pretul de vanzare al fiecarui produs prezentat, la pretul de cost se adauga un procent de 11 % ce reprezinta marja de profit stabilita de societate pentru toata perioada supusa inspectiei fiscale (**procent prezentat in cadrul dosarului pretului de transfer**).

Urmare a verificarii documentelor s-a constatat ca la baza stabilirii pretului de vanzare societatea nu respecta metoda de calcul a preturilor de transfer, din dosarul preturilor de transfer, in sensul ca acesta nu acopera pretul de cost (costul de productie), iar pentru unele produse, pretul de livrare nu acopera pretul de cost plus marja de profit stabilita (anexele nr..... la RIF) drept pentru care echipa de inspectie fiscala, a procedat la recalcularea volumului veniturilor, urmare a aplicarii metodei de calcul „**cost-plus**”, insa prin majorarea bazei de calcul a costului prestabilit (adica includerea in aceasta a tuturor cheltuielilor de exploatare) si de asemenea prin aplicarea asupra acestei baze de calcul nou determinate a procentului de 11%, astfel incat aceste veniturile sa fie corespunzatoare pretului de piata, asa cum a fost el stabilit de catre societate in

capitolul 3.4 „*Descrierea metodei de calcul a preturilor de transfer*”, din dosarul preturilor de transfer inaintat de societate.

Pretul de piata al tranzactiilor a fost stabilit utilizand metoda cost-plus, conform careia pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie majorat cu marja de profit corespunzatoare astfel:

„*Pretul de piata = cheltuieli cu materii prime si materiale + costuri de productie si laborator = cost price + cheltuieli suplimentare = pret intercompanie*”, unde:

- *cheltuielile suplimentare includ administratie, achizitie, depozitare, amortizare, dobanzi, taxe, profit net;*
- *profit net – aferent procesului de productie intr-o marja stabilita de companie la 11% din pretul de cost*’.

Referitor la anul 2006

Potrivit constatarilor echipei de inspectie fiscala, principalul beneficiar al produselor obtinute este firma Y – persoana afiliata, cu o pondere, pe total an 2006, de 61,17% in volumul total al veniturilor din exploatare(anexa nr....).

Se constata astfel ca **la baza inregistrarii pierderii din exploatare se afla vanzarea produselor finite, catre persoana juridica afiliata –BHI, sub costurile efective ale produselor finite livrate.** Diferenta dintre veniturile realizate, reflectate in total sume creditoare cont 701,, Venituri din vanzarea produselor finite” la 31.12.2006 din vanzarea produselor finite, facturate catre BHI, in suma de lei si cheltuielile de exploatare aferente acestora, in suma de lei, (anexa nr..... - cheltuieli de exploatare stabilite in functie de ponderea veniturilor din vanzarea produselor catre BHI in total venituri de exploatare, 61,17%) este negativa, respectiv de lei (... lei venituri BHI – 18.302.484 cheltuieli exploatare BHI = -.... lei).

Luand in considerare informatiile furnizate de societate prin dosarul preturilor de transfer in legatura cu metoda de calcul a pretului de transfer, echipa de inspectie fiscala a apreciat faptul ca tranzactiile dintre SC X SRL si Y nu au fost facute la pretul de piata, motiv pentru care **a procedat la reincadrarea fenomenului economic procedand la ajustarea veniturilor.** In aceste conditii au rezultat venituri suplimentare, pe perioada 01.01.2006-31.12.2006, in suma totala de lei, ce nu au fost luate in calcul la stabilirea profitului impozabil de catre societate(anexa nr....).

Recalculand profitul contabil, rezulta un profit brut (rezultat brut) in suma de lei, in functie de care a fost recalculat quantumul cheltuielilor cu deductibilitate limitata. Astfel, la data de 31.12.2006 a fost stabilit un profit impozabil in suma de lei, pentru care societatea datoreaza un impozit pe profit in suma de ... lei, din care se deduce suma de ... lei, reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea in limita legii(anexe nr..... la RIF).

Pentru anul fiscal 2006, inspectia fiscala a procedat la diminuarea pierderii fiscale declarata de societate, in suma de lei si s-a stabilit un profit impozabil in suma de lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (anexa nr.....).

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile:

- art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: **„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.11 alin.(2), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: **„Metoda cost-plus, prin care pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare „**

- art.42 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer care definesc metoda cost-plus ca fiind: **„ o metoda de preturi de transfer care uzeaza de costurile suportate de furnizorul de bunuri intr-o tranzactie controlata. La aceste costuri se adauga costul plus corespunzator „**

- art.19 alin.(1) si alin.(5) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

(1) **Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]**

(5) **Tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere, potrivit caruia tranzactiile intre persoanele afiliate se efectueaza in conditiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer ”.**

- prevederile pct.22 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

pct.22 Autoritatile fiscale din Romania pot, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate, sa reconsidere evidentele persoanei afiliate din Romania, in scopul examinarii fiscale, daca in urma relatiilor speciale dintre persoana afiliata romana si cea straina aceste evidente nu reflecta profiturile reale impozabile ce provin din Romania. Nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piata libera, precum si in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane

afiliate. Reconsiderarea evidentelor se refera la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate.[...]

La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor, autoritatile fiscale nu vor tine cont de imprejurarile efective ce nu puteau fi cunoscute de catre partile la tranzactie la data perfectarii acesteia si care, daca ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra - sau o subestimare de catre parti a valorii tranzactiei.

Autoritatile stabilesc pretul de piata al acestor tranzactii aplicand metoda utilizata de catre contribuabil, cu exceptia cazurilor in care prin metoda utilizata nu se reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cazul tranzactiei [...] ”

Astfel, in baza celor mentionate, a prevederilor legale mai sus citate si tinand cont de argumentele prezentate de societate in dosarul preturilor de transfer la capitolul :

„ *Informatii cu privire a tranzactii comerciale comparabile interne*”

„Pentru o analiza comparativa a preturilor practicate de societate in relatie cu firmele din cadrul grupului, prin adrese trimise societatilor din tara care au ca obiect de activitate obtinerea de placaj stratificat tip si furnir imbinat au fost solicitate oferte de pret ale acestora. Din raspunsurile primite s-a observat ca nu se pot compara produselor acestor firme cu cele fabricate de SC X SA, iar pretul lor de comercializare este inferior pretului mediu obtinut de societate in perioada 2006-2008 ”, capitol intocmit in baza prevederilor Ordinului 222 din 8 februarie 2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer care stipuleaza la art.1 „*Se aproba continutul dosarului preturilor de transfer prevazut in anexa nr.1*

Anexa nr.1:DOSARUL preturilor de transfer

CAPITOLUL I: Intocmirea dosarului preturilor de transfer - art.1 Dosarul preturilor de transfer va contine: B) Informatii despre contribuabil; 2. prezentarea analizei comparative[...]; f) informatii cu privire la tranzactii comparabile externe sau interne; ” din care se deduce ca sarcina de a gasi tranzactii comparabile revine contribuabilului, se retine ca societatea prin metoda cost – plus si marja de profit de 11% folosita demonstreaza ca preturile de transfer au fost stabilite in conditiile pietei, fapt ce este acceptat de inspectia fiscala.

De fapt, scopul dosarului cu documentatie relevanta pentru preturile de transfer este acela de a ilustra cum au fost stabilite preturile de transfer practicate de catre contribuabil in tranzactiile cu persoanele afiliate, si sa demonstreze ca acestea au fost stabilite la un pret de piata in concordanta cu principiul echitatii.

Totodata trebuie retinut ca obiectivul fundamental al infiintarii si functionarii unei intreprinderi este acoperirea cheltuielilor efectuate si obtinerea unui profit, fiind putin probabil ca o companie independenta sa fie dispusa sa produca si sa livreze produse pe perioade indelungate de timp, la preturi care nu permit realizarea de profit, asa cum de altfel este prevazut si la **pct.1.52 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer care stipuleaza:** „o companie

independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in acesti termeni.

In urma acceptarii de catre inspectia fiscala a metodei cost-plus folosita de societate la stabilirea preturilor de transfer si a marjei de profit de 11%, stabilita de societate pentru produsele livrate persoanelor afiliate se retine ca in mod corect inspectia fiscala a procedat la ajustarea veniturilor pentru a calcula pretul de transfer conform metodei de calcul descrisa in dosarul preturilor de transfer: „*Pretul de piata = cheltuieli cu materii prime si materiale + costuri de productie si laborator = cost price + cheltuieli suplimentare = pret intercompanie* „, unde:

-cheltuielile suplimentare includ administratie, achizitie, depozitare, amortizare, dobanzi, taxe, profit net;

-profit net – aferent procesului de productie intr-o marja stabilita de companie la 11% din pretul de cost „, din dosarul preturilor de transfer.

Se deduce astfel ca ajustarea veniturilor si cheltuielilor efectuata de autoritatile fiscale, prin aplicarea prevederilor privind preturile de transfer se impunea pentru a reflecta pretul de piata, iar ajustarile sunt efectuate exclusiv pentru scopuri fiscale, fara a afecta situatiile financiare ale persoanelor afiliate.

Nu are relevanta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia cotestatoarei referitoare la faptul ca „*la baza intocmirii dosarului preturilor de transfer au stat antecalculatiile costurilor de productie ale produselor analizate in dosar... cu aceste antecalculatii ne-am prezentat la negocieri cu firma BHI...la data intocmirii antecalculatiilor societatea noastra a avut in vedere, doar costurile materiale directe, manopera directa si costurile indirecte...in ceea ce priveste marja de profit de 11% luata in calcul de unitate la antecalculatie si care a fost prezentata in dosarul preturilor de transfer, unitatea a avut in vedere ca din aceasta marja de profit se vor acoperi eventualele cheltuieli care nu au fost avute in vedere...*”, **intrucat prevederile legale stabilesc clar ca pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare** si mai mult decat atat metoda de calcul prezentata de societate in dosarul preturilor de transfer vine sa contrazica argumentele prezentate de societate in contestatie.

Se retine astfel, ca masura dispusa de echipa de inspectie fiscala in ceea ce priveste ajustarea veniturile inregistrate de societate la nivelul costurilor de exploatare aferente produselor livrate persoanelor afiliate, majorate cu o marja de profit prevazuta in dosarul preturilor de transfer de 11% ceea ce a condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, aferent anului 2006, in suma de **185.308 lei** este corecta, astfel ca urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

Referitor la anul 2007

a) *In ceea ce priveste inregistrarea de societate pe creditul contului 758.8 „Alte venituri din exploatare” in corespondenta cu debitul contului 461 „Debitori diversi”, a sumei de lei, reprezentand „venituri de incasat din asigurari”, inregistrare efectuata, potrivit explicatiilor date de d-na X, in calitate de administrator si presedinte al Consiliului de Administratie in Nota explicativa luata de inspectia fiscala si inregistrata la SC X SRL sub nr..... (anexa nr.....), in baza Procesului verbal nr.....(anexa nr.....), prin care s-a aprobat inregistrarea pe veniturile anului 2007 a „ sumelor ce urmeaza a fi recuperate in urmatoarele luni de la societatea de asigurari conform calculelor anexate.,*

In fapt, la baza stabilirii venitului din asigurari, inregistrat de societate s-au avut in vedere notele de calcul privind stabilirea „*profitului brut*”, pentru pierderea din intreruperea activitatii pe perioada ianuarie – aprilie 2007, note de calcul intocmite de societate, iar pentru aceasta suma se face mentiunea ca SC X SRL s-a constituit, la sfarsitul anului 2007 parte civila in procesul aflat pe rol cu firma de asigurari, respectiv Z SA.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile din CAP.VII Functiunea conturilor, din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare : „*Contul 758 „Alte venituri din exploatare” „Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta veniturilor realizate din alte surse decat cele nominalizate in conturile distincte de venituri ale activitatii de exploatare ...[...]”* si prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii – republicata:

(1),, *Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.*

Motivatia contestatoarei referitoare la faptul ca atata timp cat inspectia fiscala a acceptat ca deductibila cheltuiala efectuata pentru reparatia instalatiei distruse ca urmare a exploziei trebuia implicit recunoscut si venitul aferent acesteia, venit stabilit de societate in baza unor note de calcul privind stabilirea „*profitului brut*”, pentru pierderea din intreruperea activitatii pe perioada ianuarie – aprilie 2007, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei deoarece venitul inregistrat va deveni cert in momentul stabilirii cuantumului despagubirii, procesul cu societatea de asigurari fiind inca in derulare si la data efectuarii inspectiei fiscale generale si poate fi diferit de cel stabilit de societate.

In baza celor mentionate si a prevederilor legale anterior citate, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a majorat in mod nejustificat veniturile din exploatare si implicit rezultatul din exploatare, deoarece suma de lei nu reprezinta un venit realizat, astfel ca urmeaza a se repinge contestatia pentru suma de lei cu influenta la calculul impozitului pe profit, aferent anului 2007.

b) Referitor la modul de calcul, inregistrare si declarare a « *varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate* » s-a constatat ca societatea a calculat si inregistrat cu lei mai mult decat suma datorata (....lei

stabilita la control – ... lei calculata de societate)(anexa nr...., majorand nejustificat cheltuielile cu suma de lei ceea ce a condus implicit la micșorarea profitului impozabil cu aceasta suma.

In cursul anului 2007 societatea a functionat cu un numar mai mare de 75 de angajati si nu a achizitionat pe baza de parteneriat, in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat produsele sau serviciile realizate de persoanele cu handicap, prin propria activitate, angajate in unitatile protejate autorizate.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.77 alin.(3), lit.a) si b) din Legea 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap: (3) Autoritatile si institutiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajeaza persoane cu handicap in conditiile prevazute la alin. (2), pot opta pentru indeplinirea uneia dintre urmatoarele obligatii:

a) sa plateasca lunar catre bugetul de stat o suma reprezentand 50% din salariul de baza minim brut pe tara inmultit cu numarul de locuri de munca in care nu au angajat persoane cu handicap;

b) sa achizitioneze produse sau servicii de la unitati protejate autorizate, pe baza de parteneriat, in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat in conditiile prevazute la lit. a).

In speta potrivit prevederilor art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „*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*” si prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] „*cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor* si tinand cont de faptul ca societatea nu aduce niciun argument in contestatie la capitolul privind impozitul pe profit si mai mult nu contesta capitolul 3.5 „Varsaminte de la persoanele juridice pentru persoane cu handicap neincadrate ” din raportul de inspectie fiscala prin care se restituie societatii suma de lei, calculata, inregistrata si declarata in plus in ceea ce priveste obligatia pentru fondul de handicapati, se retine ca masura dispusa de echipa de inspectie fiscala este corecta, iar contestatia cu privire la impozitul pe profit influentat si cu cheltuiala in suma de lei se respinge ca fiind neintemeiata.

c) Potrivit constatarilor echipei de inspectie fiscala, principalul beneficiar al produselor obtinute este si in anul 2007 firma Y) – persoana afiliata, cu o pondere, pe total an 2007, de 48,81% in volumul total al veniturilor din exploatare(anexa nr.....).

In baza acelorasi argumente, in fapt si in drept, precizate la modul de calcul al impozitului pe profit aferent anului 2006, pornind de la informatiile furnizate de societate prin dosarul preturilor de transfer in legatura cu metoda de calcul a

pretului de transfer, **metoda cost-plus**, se retine ca masura dispusa de echipa de inspectie fiscala in ceea ce priveste ajustarea veniturilor (*in urma ajustari veniturilor in concordanta cu principiile si reglementarile legale precizate, au rezultat venituri ce trebuiau inregistrate pe perioada 01.01.2007-31.12.2007, in suma totala de lei si care nu au fost luate in calcul la stabilirea profitului impozabil de catre societate. Recalculand atat profitul contabil cat si cel impozabil, cu diferentele rezultate din constatarile facute, a rezultat ca la data de 31.12.2007 societatea trebuia sa inregistreze si sa declare la organul fiscal teritorial un impozit pe profit in suma de ... lei conform anexei nr.*), inregistrate de societate la nivelul costurilor de exploatare aferente produselor livrate persoanelor afiliate, majorate cu o **marja de profit de 11%**, prevazuta in dosarul preturilor de transfer ceea ce a condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, aferent anului 2007, in suma de lei, astfel ca urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

Referitor la anul 2008

a) In ceea ce priveste modul de calcul, inregistrare si declarare a « *varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate* » inspectia fiscala a constatat ca societatea a calculat si inregistrat cu lei mai mult decat suma datorata (... lei stabilita la control – ... lei calculata de societate)(anexa nr.18), majorand nejustificat cheltuielile cu suma de lei ceea ce a condus implicit la micșorarea profitului impozabil cu aceasta suma.

In cursul anului 2008 societatea a functionat cu un numar mai mare de 75 de angajati si nu a achizitionat pe baza de parteneriat, in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat produsele sau serviciile realizate de persoanele cu handicap, prin propria activitate, angajate in unitatile protejate autorizate.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.77 alin.(3), lit.a) si b) din Legea 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap: (3) Autoritatile si institutiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajeaza persoane cu handicap in conditiile prevazute la alin. (2), pot opta pentru indeplinirea uneia dintre urmatoarele obligatii:

a) sa plateasca lunar catre bugetul de stat o suma reprezentand 50% din salariul de baza minim brut pe tara inmultit cu numarul de locuri de munca in care nu au angajat persoane cu handicap;

b) sa achizitioneze produse sau servicii de la unitati protejate autorizate, pe baza de parteneriat, in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat in conditiile prevazute la lit. a).

In speta potrivit prevederilor art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „*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*” si prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] „*cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor*” si tinand cont de faptul ca societatea nu aduce in contestatie niciun argument la capitolul privind impozitul pe profit si nu contesta capitolul 3.5 „Varsaminte de la persoanele juridice pentru persoane cu handicap neincadrate” din raportul de inspectie fiscala prin care se restituie societatii suma de ... lei, calculata, inregistrata si declarata in plus, in ceea ce priveste obligatia pentru fondul de handicapati, se retine ca masura dispusa de echipa de inspectie fiscala este corecta iar contestatia cu privire la impozitul pe profit influentat si cu cheltuiala in suma de lei se respinge ca fiind neintemeiata.

b) In ceea ce priveste calculul impozitului pe profit, potrivit constatarilor echipei de inspectie fiscala, principalul beneficiar al produselor obtinute este firma Y – persoana afiliata, cu o pondere, pe total an 2008, de 50,0398% in volumul total al veniturilor din exploatare(anexa nr.....).

In anul 2008 veniturile din exploatare, din vanzarea produselor finite, facturate catre BHI, sunt in suma de lei, reflectate in rulajul cumulat al contului 701 „*Venituri din vanzarea produselor finite*”, iar cheltuielile de exploatare aferente acestora (cheltuieli de exploatare stabilite in functie de ponderea veniturilor din vanzarea produselor catre BHI in total venituri de exploatare 50.04%) sunt in suma de ... lei (anexa nr....).

Procedand la ajustarea veniturilor in concordanta cu principiile si reglementarile legale precizate, inspectia fiscala a stabilit, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2008 venituri in suma totala de lei, care nu au fost luate in calcul la stabilirea profitului impozabil de catre societate(anexa nr....).Prin urmare societatea trebuia sa inregistreze si sa declare la organul fiscal teritorial un profit brut(rezultat brut), la data de 31.12.2008 in suma de lei, fata de o pierdere bruta declarata de societate in suma de lei, in functie de care a fost recalculat cuantumul cheltuielilor cu deductibilitate limitata si pentru care societatea trebuia sa inregistreze si sa declare un impozit pe profit in suma de ... lei, din care se deduce suma de ... lei, reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea in limita legii(anexele nr....), rezultand un impozit pe profit in suma de lei (anexa nr....), care nu a fost calculat, inregistrat si declarat de societate.

In baza acelorasi argumente, in fapt si in drept, precizate la modul de calcul al impozitului pe profit aferent anului 2006, pornind de la informatiile furnizate de societate prin dosarul preturilor de transfer in legatura cu metoda de calcul a pretului de transfer, **metoda cost-plus**, se retine ca masura dispusa de echipa de inspectie fiscala in ceea ce priveste ajustarea veniturile inregistrate de societate la nivelul costurilor de exploatare aferente produselor livrate persoanelor afiliate, majorate cu o **marja de profit de 11%**, prevazuta in dosarul preturilor de transfer ceea ce a condus la stabilirea unui impozit pe profit

suplimentar, aferent anului 2008, în suma de lei este corectă, astfel ca urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

În completare la constatările echipei de inspecție fiscală, considerate ca fiind întemeiate în fapt și în drept de Biroul Soluționare Contestații vin și explicațiile date de d-na X – administrator, președinte al Consiliului de Administrație și reprezentant al SC Y SRL-societate ce răspunde de organizarea și conducerea evidenței contabile, la întrebările formulate în Nota explicativă, înregistrată la SC X SRL sub nr...., în legătură cu faptul că :,, ... nu în toate cazurile, s-au respectat elementele pretului de transfer (livrare) în cadrul grupului de societăți SC X SRL și Y –Germania, așa cum sunt ele redată în dosarul preturilor de transfer.....

Aceasta precizează: ,, ...la stabilirea pretului de livrare, prevăzut în contractele de livrare încheiate cu partenerul extern, au fost avute în vedere costuri unitare de producție antecalculat, la care s-a adăugat o marjă de profit. De-a lungul desfășurării contractelor economice pot să intervină o serie de cheltuieli neprevăzute inițial care micșorează marjă de profit sau dacă cheltuielile efectiv realizate sunt mai mici atunci marjă profitului este mai mareNu se poate modifica în fiecare lună pretul contractului în funcție de costul unitar de producție efectiv (determinat în etapa de postcalcul după terminarea procesului de producție),.

În concluzie, față de cele menționate subliniem încă o dată faptul că:

- tranzacțiile dintre SC X și Y –Germania , sunt tranzacții controlate , (Y pe perioada 01.01.2006-31.12.2008 deține 99.99% din capitalul social al SC X SRL), iar costurile suportate de SC X SRL în tranzacția cu Y Germania sunt cele efectiv realizate și înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli de exploatare și nu cele stabilite în costurile previzionate(antecalculat) prezentate în dosarul preturilor de transfer; .

- în cazul acestor livrări , organul de inspecție fiscală utilizând aceeași metodă de calcul ,, cost-plus ,, a recalculat veniturile prin majorarea bazei de calcul a costului prin includerea în aceasta a tuturor cheltuielilor de exploatare și de asemenea prin aplicarea asupra acestei baze de calcul nou determinate a procentului de 11%.

Referitor la suma de lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar

In fapt, organul fiscal a calculat pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, prin Decizia de impunere nr..... majorări de întârziere în suma de lei.

In drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.120, alin.(2) și alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

Art.120, alin.(2) „Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale, rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv ”;

Art.120, alin.(7) „Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1 % pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ”.

Având în vedere ca nu se contesta modul de calcul al majorarilor de intarziere în suma de lei, iar pentru impozitul care a generat aceste accesorii contestatia a fost respinsa, urmeaza a se respinge contestatia si pentru majorarile de intarziere aferente potrivit principiului de drept „**accesorium sequitur principale**”.

2). Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – prin Decizia de impunere nr.... s-a stabilit un debit suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca serviciile prestate in favoarea SC X SRL de persoane straine nerezidente, in baza contractelor incheiate reprezinta transfer de know-how si pentru care societatea trebuie sa plateasca o redeventa in cuantum de 3% din sumele achitate sau sunt prestari de servicii de management si consultanta tehnica.

In fapt, din controlul efectuat pe baza documentelor si actelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala a rezultat ca pe perioada verificata, 01.07.2006-28.02.2009, SC X SRL a inregistrat facturi de prestari servicii de management si consultanta tehnica, de la persoane straine nerezidente : Y-Germania, S- Germania si D –Germania, in valoare totala de lei, din care a platit persoanelor straine nerezidente suma totala de ... euro, respectiv euro persoanei juridice straine S- Germania (anexa nr.33) si euro catre Y-Germania(anexa nr....), servicii considerate de inspectia fiscala ca fiind in realitate transfer de know-how, prin faptul ca, prestatorii au pus la dispozitia SC X SRL experti si cadre de conducere cu experienta de ani indelungati in fabricarea produselor din material lemnos si care au cunostinte profunde..., care asigura consultanta tehnica, efectueaza analize si documentatii cu privire la propunerile de productie, dezvolta sisteme de calitate si le supravegheaza permanent, efectueaza controale periodice de calitate la beneficiari in achizitii, etc, servicii ce reflecta esenta know-howului, adica capacitatea specialistului de a arata si aplica celorlalti ceea ce cunoste el, respectiv acele cunostinte pe care le-a dobandit prin experienta proprie .

In drept, conform art.7 alin.(1) pct.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

„know-how=orice informatie cu privire la o experienta industriala, comerciala sau stiintifica, care este necesara pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent si a carei dezvaluire catre alte

persoane nu este permisa fara autorizarea persoanei care a furnizat aceasta informatie; in masura in care provine din experienta know-howul reprezinta ceea ce un producator nu poate stii din simpla examinare a produsului si din simpla cunoastere a progresului tehnicii ,, iar conform art.7 alin.(1) pct.28 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare:

„ redeventa –orice suma ce trebuie platita in bani sau in natura pentru folosirea ori dreptul de folosinta al oricareia dintre urmatoarele :..[.] e) orice know-how.”

Paragraful 1 lit.c) din Protocolul la Conventia dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital precizeaza:

„Sumele primite pentru serviciile tehnice, inclusiv pentru studii ori prospectiuni de natura stiintifica, geologica sau tehnica ori pentru contracte de engineering, inclusiv schitele referitoare la acestea sau pentru servicii de consultanta ori servicii de supraveghere sunt considerate plati asupra carora se aplica prevederile art.7 sau 14 din conventie.Totusi, daca si in masura in care aceste plati sunt facute pentru un transfer real de know-how se aplica prevederile art.12 din conventie ”

Conform art.12 al Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital ,:

„1.Redeventele provenind dintr-un stat contactant si platite unui rezident al celuilalt stat contactant pot fi impuse in celalalt stat.

2.Totusi aceste redevente pot fi de asemenea, impuse in statul contractant din care provin, potrivit legislatiei acestui stat, dar daca beneficiarul efectiv al redeventelor este rezident al celuilalt stat contactant, impozitul astfel stabilit nu va depasi 3% din suma bruta a redeventelor.,,

Inspectia fiscala considera, de asemenea ca prestarea de servicii efectuata de persoanele nerezidente reprezinta transfer de know-how si din formularile inscrise la obiectul contractului, chiar daca la pct.1.3 din contract se precizeza ca „Obiectul acestui contract nu este transferul de know-how sau oferirea de licente”, respectiv :

„1.1 Obiectul contractului este prestarea de servicii de management si consultanta tehnica de catre Y , respectiv S, catre SC X SRL ;

1.2 Serviciile de management si consultanta vor fi realizate prin prestarea personala de servicii de catre manageri si experti cu experienta ai BHI , respectiv S.

*la punctul 2 Obligatiile Y, respectiv S, se precizeaza :,, In calitate de prestator Y, respectiv S , au urmatoarele obligatii :

2.1 In domeniul de management :

-sa puna la dispozitia X experti si cadre de conducere cu experienta de ani indelungati in fabricarea produselor din material lemnos si care au cunostinte

profunde in achizitii, managementul calitatii, export, Marketing, Controlling si managementul personalului

-sa dezvolte o strategie de afaceri pentru beneficiar, in special deschiderea unor domenii de afaceri de viitor si castigarea de noi piete de afaceri in strainatate;

2.2 In domeniul consultantei tehnice :

-sa asigure consultanta tehnica pentru fabricarea de placaj;

-sa efectueze analize si documentatii cu privire la propunerile de productie ;

-sa dezvolte sisteme de calitate si sa le supravegheze si respecte permanent ;

-sa ofere sprijin la achizitionarea lemnului si la contractele de livrare pentru export;

-sa efectueze controale periodice de calitate la beneficiar , sa descopere vicii si sa faca propuneri de imbunatatire ;

-sa sprijine beneficiarul la tratarea reclamatilor de la clienti.

Inspectia fiscala isi bazeaza constatarile si pe faptul ca in anul 2006 au fost puse in fabricatie produse noi superioare ce nu s-au mai realizat pana atunci, urmare a solicitarilor facute de persoana afiliata – Y, pentru clientii acesteia din Germania, produse facute sub supravegherea tehnica a expertilor Y, realizarea lor necesitand procese tehnologice noi ce implica transfer de know-how.

Avand in vedere ca inspectia fiscala isi motiveaza decizia luata cu privire la transferul de know-how pe formularile inscrise in contractele incheiate de S.C. X SRL cu prestatorii de servicii si pe definitiile date termenului de know-how si redeventa in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar societatea in contestatie invoca aceleasi definitii coroborate cu activitatile prestate in fapt de aceste firme cu referire la specificul know-how-ului in sensul ca desemneaza un ansamblu de informatii tehnice care sunt secrete, substantiale si identificate, la complexitatea activitatii desfasurate care impune o serie de analize si activitati de consultanta, precum si la faptul ca nu poate fi vorba despre implementarea de noi tehnologii, ci de optimizare a diferitelor aspecte tehnice, **Biroul Solutionare Contestatii, prin adresa nr..... a solicitat societatii sa prezinte documentele pe care le considera necesare, cu privire la aceste prestari, in sustinerea contestatiei.**

Prin adresa nr....., inregistrata la D.G.F.P.Mehedinti sub nr....., S.C. X SRL a inaintat spre analiza o serie de documente care au stat la baza intocmirii facturilor de prestari servicii emise, in baza contractelor incheiate, catre prestatorii de servicii.

Din analiza documentelor primite reiese ca la sediul societatii s-au deplasat la anumite intervale de timp inspectori de specialitate, reprezentanti ai firmelor contractante care au analizat fluxul de productie cu propuneri privind necesarul de materii prime, capacitatea instalatiilor, inspectii la masini prin care se dispun

inlocuirea pieselor uzate, achizitionarea de masini, revizii la masini, importuri de masini, negocieri de contracte care vizeaza achizitii de masa lemnoasa etc.

De asemenea, organul de solutionare constata ca inspectia fiscala nu a retinut in actele contestate daca a fost transmis de catre prestatori procedeul tehnic cu toate datele necesare punerii sale in aplicare in vederea obtinerii unui produs nou si daca transmiterea de la titular la beneficiar s-a facut prin predarea documentatiei (dosarul, planuri etc.) pentru a se edifica daca suntem in prezenta unor contracte de know how sau a unor contracte de consultanta si management, cum sustine societatea contestatoare.

In drept, la solutionarea contestatiei organul competent a avut in vedere prevederile art.213, alin.(1) si alin. (4) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la solutionarea contestatiei, se arata:

*"(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii** " .*

*"(4) **Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora** " .*

In conformitate cu prevederilor art. 216, alin. (3) "Solutii asupra contestatiei" din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, ,, **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**".

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, precum si faptul ca societatea contestatoare depune documente noi in sustinerea contestatiei, iar organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra documentelor justificative depuse in timpul solutionarii contestatiei, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., prin care s-a stabilit in sarcina societatii o obligatie de plata suplimentara in suma de lei, **va fi desfiintata pentru suma de lei**, reprezentand lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente si lei majorari de întârziere aferente calculate pe perioada 25.08.2006 – 12.03.2010.

Intrucat in masura sa analizeze documentele suplimentare transmise in copie de catre societate sunt organele fiscale emitente ale actului administrativ atacat, urmeaza ca la reverificare Activitatea de Inspectie Fiscala

Mehedinti, prin alta echipa **sa analizeze documentele noi depuse in timpul solutionarii, sa retina in actele ce le vor intocmi daca a existat o documentatie (dosarul, planuri) de punere in aplicare a unui procedeu tehnic pentru realizarea produselor noi si a se putea analiza natura contractelor existente in cauza, consecintele fiscale generate de acestea** si sa emita o noua decizie de impunere pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii fiscale in conformitate cu prevederile legale mai sus citate.

In ducerea la indeplinire a celor mentionate mai sus, se vor avea in vedere prevederile Ordinului nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

12.7. « Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente »;

12.8 « Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii ».

3). Cu privire la taxa pe valoarea adaugata – stabilita suplimentar de plata – prin Decizia de impunere nr..... s-a stabilit un debit suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

In fapt, in luna septembrie 2006, in baza Deciziei nr..... s-a dispus inventarierea bustenilor pe clase de calitate existenti in Depozitul de busteni, inventariere in urma careia s-a incheiat *Procesul verbal de inventariere nr.....* (anexa nr....) prin care s-a constatat lipsa din gestiune a cantitatii de mc cu o valoarea de lei , lipsa din gestiune ce nu a fost imputata vreunei persoane.

De asemenea, prin procesul verbal incheiat cu ocazia inventarierii in data de 06.09.2006 este mentionata componenta comisiei, totalul factic pe clase de calitate in scris in lista de inventariere nr....., Anexa nr.I cu evidenta detaliata a bustenilor pe clase de calitate, deficientele rezultate, respectiv :

a). Existenta minusului in gestiune in cuantum de mc bustean fag, minus compus din :

- mc – cantitate eliberata din depozit fara documente legale (bon de consum), in perioada 24.08 – 31.08.2006 ;

- mc – diferenta referat, neaprobat de conducerea unitatii.

b). nu a fost intocmita Nota de intrare receptie pentru cantitatea de mc bustean de fag, desi a fost receptionata in data de 31.08.2006.

In procesul verbal de inventariere se precizeaza ca in urma certificarii stocurilor de catre compartimentul contabil a rezultat un minus de ... mc, echivalentul a lei, diferenta ce va fi inregistrata in evidenta contabila.

Se nominalizeaza si se propune sanctionarea persoanelor considerate vinovate conform Codului muncii, respectiv gestionarul si doi ingineri tehnici, se descriu faptele pe care le-au savarsit acestia si care au condus la existenta minusului in gestiunea societatii.

In luna octombrie 2006, in evidenta contabila s-a stornat din totalul cheltuielilor cu materiile prime suma de lei, efectuandu-se urmatoarele articole contabile(anexa nr.....):

601 = 301

471 = 301

Prin Procesul verbal nr....., incheiat in 20 decembrie 2006 in urma sedintei Consiliului de Administratie al SC X SRL, (anexa nr....) s-a hotarat ca : „ **Minusul in suma de ron constatat la inventarierea gestiunii de busteni in luna august a.c. va fi contabilizat in contul 471 si va fi repartizata pe o perioada de 5 ani, respectiv 2007-2012** ” fara a se avea in vedere si colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta lipsei din gestiune.

In drept, potrivit prevederile art.128 alin.(3), lit.e) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:„ *Sunt de asemenea considerate livrari de bunuri efectuate cu plata in sensul alin.(1): e) **bunurile constatate lipsa din gestiune**, cu exceptia celor prevazute la alin.(9) lit.a) si c),,,*

Ministerul Finantelor Publice – Directia de Legislatie in Domeniul TVA - prin adresa nr....., inregistrata la DGFP Mehedinti sub nr..... a transmis punctul de vedere solicitat cu privire la existenta obligatiei colectarii taxei pe valoarea adaugata aferenta minusului din gestiune constatat cu ocazia inventarierii bustenilor de catre societatea contestatoare.

Astfel, Directia de Legislatie in Domeniul TVA precizeaza : « ***Bunurile constatate lipsa din gestiune prevazute la art.128 alin.(3) lit.e din Codul fiscal aplicabile in perioada verificata, sunt cele constatate cu ocazia inventarierii elementelor de natura activelor efectuate conform Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, aprobate prin ordin al ministrului finantelor publice, in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.***

Exigibilitatea pentru bunurile constatate lipsa din gestiune, prevazute la art.128 alin.(3) lit.e). din Codul fiscal, intervine la data aprobarii procesului verbal de catre administrator ».

Analizand punctul de vedere transmis in cauza, raportat la actele anchestate de organele de control, procesul verbal de inventariere nr....., procesul verbal nr....., incheiat cu ocazia sedintei Consiliului de Administratie al SC X SA, precum si celelalte documente existente la dosarul cauzei se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod corect, aplicand acelasi tratament fiscal cu cel invederat de Directia de Legislatie in domeniul TVA, bazat pe faptul ca

inventarierea s-a facut cu respectarea prevederilor legale in materie, **iar propunerile din procesul verbal al comisiei de inventariere nu se refera la necesitatea modificarii normelor de consum ca o cauza a bunurilor constatate minus din gestiune cu ocazia inventarierii, ci dimpotriva se stabilesc vinovatii si se hotaraste ca diferentele in minus sa se inregistreze in evidenta contabila.**

Avand in vedere prevederile legale anterior citate, punctul de vedere al Directiei de Legislatie in Domeniul TVA, documentele existente la dosarul cauzei, argumentele aduse in contestatie, aceleasi cu cele precizate de d-na X, in calitate de administrator in nota explicativa data echipei de inspectie fiscala potrivit carora diferentele constatate la inventariere reprezinta consumurile de busteni necesare determinarii normelor de consum pentru doua tipuri de produse noi (placaje) pentru care initial nu s-a putut stabili norma de bustean necesara pe un metru cub de produs, drept pentru care „, *nu a fost un minus in gestiune si prin urmare nu am colectat tva* ” sunt irelevante in conditiile in care ***atat in Procesul verbal de inventariere nr....., de valorificare a rezultatului inventarierii bustenilor cat si in evidenta contabila a societatii (471 = 301), precum si in Procesul verbal nr....., incheiat in 20 decembrie 2006 cu ocazia sedintei Consiliului de Administratie al SC X SRL, din care a facut parte si d-na X in calitate de administrator si presedinte al Consiliului de Administratie, se face referire la minusul in gestiune cu ocazia inventarierii***, drept pentru care se justifica masura dispusa de inspectia fiscala de a stabili o taxa pe valoarea adaugata colectata in cota de 19%, aplicata asupra valorii bunurilor constatate minus in suma de lei (.... lei *19%=.... lei), astfel ca urmeaza a se repinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma delei, stabilita pentru anul 2007 in ceea ce priveste cheltuiala cu protocolul

In fapt, in urma constatarilor referitoare la impozitul pe profit, a fost modificata baza impozabila in ceea ce priveste impozitul pe profit in functie de care au fost stabilite limitele de deductibilitate privind cheltuielile de protocol, ceea ce a condus la stabilirea unei cheltuieli nedeductibile in ceea ce priveste cheltuiala cu protocolul, peste limita deductibilitatii de 2 %, in suma de lei, pentru care societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata in cota de 19%, respectiv suma de lei(.... lei *19%=.... lei).

In drept, sunt aplicabile prevederile :

- **art.128 alin.(9), lit.f) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „, *Nu constituie livrare de bunuri in sensul aliniatului (1): f) acordarea de bunuri, in mod gratuit in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme* „,
- **pct.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin HG nr.44/2004, date in aplicarea art.128 alin.(9) lit.f):„, *..[...]**Depasirea limitelor constituie livrare de bunuri si se colecteaza taxa pe valoarea adaugata***

daca s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata corespunzatoare depasirii...],,,

- **art.128 alin.(8), lit.f) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „ Nu constituie livrare de bunuri in sensul aliniatului (1):f) acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol /reprezentare, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme „

- **pct.(11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin HG nr.44/2004, date in aplicarea art.128 alin.(8) lit.f):„In sensul art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal: a) bunurile acordate gratuit in cadrul actiunilor de protocol nu sunt considerate livrari de bunuri daca valoarea totala a bunurilor acordate gratuit in cursul unui an calendaristic este sub plafonul in care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculu impozitului pe profit , astfel cum este stabilit la Titlul II al Codului fiscal.,,

In baza prevederilor anterior citate si avand in vedere ca pentru modificarea bazei impozabila in ceea ce priveste impozitul pe profit, ceea ce a condus la stabilirea obligatiei in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei, contestatia a fost respinsa urmeza a se respinge contestatia ca nemotivata si pentru acest capat de cerere.

Referitor la suma de lei, reprezentând majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar

In fapt, organul fiscal a calculat pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, prin Decizia de impunere nr..... majorari de intarziere în suma de lei.

In drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.120, alin.(2) si alin.(7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

Art.120, alin.(2) „Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale, rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv ”;

Art.120, alin.(7) „Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1 % pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale ”.

Având în vedere ca nu se contesta modul de calcul al majorarilor de intarziere în suma de lei, iar pentru taxa care a generat aceste accesorii contestatia a fost respinsa, urmeza a se respinge contestatia si pentru majorarile de intarziere aferente potrivit principiului de drept „**accessorium sequitur principale**”.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.7 alin.(1), pct.15 si pct.28, lit.e), art.11 alin.(2), lit.b), art.19, alin.(1) si alin.(5), art.21 alin.(1), si alin.(4), lit.f), art.128 alin.(3), lit.e), alin.(8), lit.f) alin.(9), lit.f)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.120, alin.(2) si alin.(7), art. 213, alin.(1) si alin.(4), art. 216, alin.(1), alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.6, alin.(1) in Legea nr.82/1991 a contabilitatii – republicata , pct.6, date in aplicarea art.128 alin.(9) lit.f) pct.11, date in aplicarea art.128 alin.(8) lit.f), pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, art.77, alin.(3), lit.a) si b) din Legea 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap , CAP.VII Functiunea conturilor, din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare , art.42 si pct.1.52 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer, pct.12.7 si 12.8 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se:

DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. X din Drobeta Turnu Severin** impotriva Deciziei nr....., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..... si are ca obiect suma totala de lei, reprezentând:

- lei, impozit pe profit;
- lei, majorari de intarziere aferente;
- lei, taxa pe valoarea adaugata ;
- lei, majorari de intarziere aferente;

2.Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. pentru suma de lei, reprezentand: lei, impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti ; lei majorari de întârziere aferente calculate pe perioada 25.08.2006 – 12.03.2010 urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit, tinand cont de considerentele prezentei decizii.