

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 569 din 12 iunie 2012

Cu adresa nr./19.04.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B sub nr./19.04.2012, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. B a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "X" S.R.L.** din A, Jud. B, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din03.2012* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală B.

Decizia de impunere nr./.....03.2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 12.03.2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr./12.03.2012.

S.C. "X" S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul A, Str., Nr. ..., Etaj, Județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 14.03.2012, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. B sub nr./12.04.2012.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] II.1 NELEGALITATEA CONSTATĂRIILOR PRIVITOARE LA IMPOZITUL PE PROFIT

II.1.1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de management de la Y [...]

Societatea nu este de acord cu modificarea bazei de impunere a profitului impozabil în sensul majorării ei prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor de la Y pentru următoarele considerente:

Conform contractului încheiat în data de 1 iunie 2007, între X SRL (în calitate de beneficiar) și Y (în calitate de prestator), Y va presta în mod continuu servicii prin personal al Y care vor desfășura următoarele tipuri de activități:

- Management tehnic al proiectelor din România;
- Pregătirea specificațiilor tehnice pentru facturile de emis;
- Pregătirea situațiilor de lucrări și alte servicii care se referă la managementul tehnic al proiectelor. [...].

Conform contractului încheiat în data de 1 aprilie 2008 între X SRL (în calitate de beneficiar) și Y (în calitate de prestator), Y va presta servicii în mod continuu cu privire la:

- Administrarea resurselor și dezvoltare;
- Administrarea relațiilor publice;
- Management al afacerii.

Serviciile acoperite de acest contract sunt în principiu executate de persoane care fac parte din conducerea X dar care sunt angajați ai Y Pentru desfășurarea acestor servicii, persoanele respective vor acționa în numele X și nu se vor afla sub autoritatea Y Aceste persoane își desfășoară activitatea în general pe teritoriul Austriei și doar ocazional se deplasează în România (pentru aceste persoane neexistând contracte de detașare). [...].

Contractul prevede în mod specific că Y va putea presta și alte servicii care nu sunt specific menționate și care vor face subiectul unei înțelegeri separate. [...].

În data de 1 octombrie 2009 s-a încheiat o anexă la contractul mai sus menționat cu privire la scopul serviciilor prestate de Y. Astfel, se menționează în mod expres că acest contract va acoperi următoarele servicii prestate de Y:

- Închirierea de echipamente IT și costuri cu servicii asociate;
- Cheltuieli de deplasare;
- Alte cheltuieli (taxe și onorarii, consumabile pentru birou, taxe poștale);
- Costuri operaționale cu privire la autovehicule (combustibil, asigurări, amortizare, costuri de reparații și mentenanță, etc.).

Subliniem faptul că datorită unei deficiențe de comunicare între X SRL, Y și Z (societatea de consultanță care s-a ocupat de întocmirea dosarului prețurilor de transfer), identitatea persoanelor implicate în prestarea serviciilor de management a fost, din păcate, inexact prezentată în dosarul prețurilor de transfer. [...].

În acest sens, dosarul prețurilor de transfer a fost modificat pentru a indica în mod corect identitatea persoanelor implicate în prestarea serviciilor de management [...].

În ceea ce privește documentele suplimentare care trebuie să ateste faptul că persoanele respective din managementul Y sunt implicate în prestarea de servicii pentru beneficiarul X, vă rugăm să luați în considerare și faptul că persoanele menționate în facturile emise de Y se regăsesc și în documentele tehnice ale proiectelor de construcții din România.

Serviciile prestate de Y sunt servicii necesare desfășurării activității din România. Așa cum s-a prezentat și în dosarul prețurilor de transfer, rolul Y în cadrul grupului M este de a asigura servicii de consultanță și management către celelalte societăți din cadrul grupului. [...].

Pentru desfășurarea optimă a activității, X are nevoie de expertiză adițională în domeniile specificate și este dispusă să plătească pentru aceste servicii (ca și pentru orice furnizor de servicii prestate în folosul desfășurării optime a activității).

Pentru desfășurarea activității și menținerea nivelului calitativ al serviciilor prestate de X este necesar ca X să beneficieze de expertiza colegilor specialiști din grup în ceea ce privește emiterea facturilor, colectarea creanțelor, controlling, diverse servicii financiare și tehnice, pregătirea documentației necesare pentru licitații, activități comerciale. Personalul Y este specializat să ofere aceste servicii de consultanță.

În plus față de cele de mai sus, trebuie luat în considerare și faptul că, prin intermediul dosarului prețurilor de transfer, Societatea demonstrează că profiturile obținute de X se situează la nivelul pieței (mai mult decât atât, prin intermediul dosarului prețurilor de transfer s-a demonstrat că profitul X se situează peste profiturile realizate de societăți comparabile). Pe cale de consecință, costurile înregistrate de X trebuie considerate ca fiind la nivelul de piață și trebuie acceptate și din perspectiva impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală își fundamentează deciziile pe faptul că au existat neconcordanțe între informațiile prezentate în dosarul prețurilor de transfer și anexele la facturile prezentate. Aceste neconcordanțe au fost corectate iar prin intermediul punctului de vedere și al notelor explicative depuse de Societate sub numărul/27.02.2012, respectiv/24.01.2012 echipei de inspecție fiscală i-au fost puse la dispoziție informații corectate și actualizate. De asemenea, echipa de inspecție fiscală invocă cazul facturilor,/30.11.2008 pentru justificarea cărora au fost prezentate duplicări de documente diferite pentru aceeași sumă. Așa cum a fost prezentat și în scris în cadrul Notei explicative depusă sub nr./24.01.2012 aceste două seturi de documente au fost prezentate autorităților fiscale dintr-o eroare care, ulterior a fost îndreptată și adusă la cunoștința inspectorilor fiscali.

Având în vedere cele de mai sus rezultă că, cheltuielile efectuate de Societate cu serviciile de management prestate de Y justifică necesitatea prestării acestora și prin urmare, Societatea are dreptul să le deducă la calculul impozitului pe profit, și nu reprezintă un temei de drept prin care organele fiscale să poată anula dreptul de deducere a acestora. [...].

II.1.2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent ajustărilor din perspectiva prețurilor de transfer [...]

Echipa de inspecție fiscală este de acord cu concluzia dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate, și anume că profitul obținut de X (exprimat prin intermediul marjei EBIT) este la nivelul de piață. Totuși, echipa de inspecție fiscală a analizat rata rentabilității costurilor Y și a comparat-o cu rata rentabilității obținută pe baza ratelor celor 3 tranzacții similare identificate în ORBIS. În urma acestei comparații, s-a ajuns la concluzia că rata rentabilității Y este mai mare decât media aritmetică a celor trei tranzacții similare. Ca urmare, echipa de control a stabilit că X a înregistrat costuri prea mari de la Y și a procedat la ajustarea costurilor X.

O astfel de ajustare a prețurilor de transfer este în totală neconcordanță cu prevederile legale în domeniul prețurilor de transfer. Conform principiilor și liniilor directoare OECD recunoscute de legislația fiscală românească, o ajustare a prețurilor de transfer se impune doar în cazul în care rezultatele societății în cauză nu se situează în intervalul considerat ca fiind la nivelul pieței. O ajustare a prețurilor de transfer în situația în care rezultatele obținute sunt comparabile cu cele ale terților este împotriva principiilor privind prețurile de transfer și nu are un fundament juridic. [...].

Mai mult decât atât, menționăm că Y este entitatea nucleu a grupului M care îndeplinește majoritatea funcțiilor și riscurilor. Așadar, conform teoriei OECD, nu se impune și nu se poate efectua o comparație a profiturilor obținute de Y cu alte entități de pe piață care nu îndeplinesc același rol de entitate nucleu. O astfel de comparație a rezultatelor pentru a vedea dacă se situează la nivelul de piață poate fi efectuată doar pentru entități care au roluri specifice și bine determinate în cadrul grupului și îndeplinesc doar anumite funcții (cum este spre exemplu, X). [...].

Pe cale de consecință, costurile înregistrate de X sunt la nivelul lungimii de braț și așadar, Societatea are dreptul să le deducă la calculul impozitului pe profit, și nu reprezintă un temei de drept prin care organele fiscale să poată anula dreptul de deducere a acestora. [...].

II.2. NELEGALITATEA CONSTATĂRILOR PRIVITOARE LA TVA [...]

În ceea ce privește realitatea și oportunitatea serviciilor de management prestate de Y, vă rugăm să luați în considerare comentariile din secțiunea II.1.1. de mai sus împreună cu documentele justificative și explicațiile suplimentare prezentate în prezenta Contestație.

Mai mult decât atât, subliniem faptul că, chiar și în situația în care Societatea nu ar fi putut dovedi realitatea serviciilor de management și Societatea nu ar fi putut justifica necesitatea acestora, iar facturile erau emise de Y către Societate pentru servicii care în realitate nu ar fi fost prestate de Y, Societatea nu are obligații privind plata TVA pentru serviciile prestate de persoane impozabile nestabilite pe teritoriul României din punct de vedere al TVA în beneficiul unei persoane impozabile române înregistrate în scopuri de TVA ce nu poate dovedi necesitatea și realitatea operațiunilor realizate de persoanele nerezidente. Conform principiilor de TVA statuate de Directiva Europeană nu se poate pune problema aplicării TVA prin taxare inversă asupra unor astfel de servicii ce sunt considerate "fictive". [...].

În plus față de cele de mai sus, considerăm că atâta timp cât în Titlul VI "TVA" din Codul Fiscal și normele metodologice de aplicare nu au fost introduse prevederi suplimentare care să condiționeze exercitarea dreptului de deducere în baza altor documente decât factura, autoritățile fiscale nu au dreptul să condiționeze exercitarea dreptului de deducere de existența altor documente în afară de cele prevăzute expres în Titlul VI din Codul Fiscal și Normele de aplicare, respectiv factura. Prin urmare, considerăm că sunt îndeplinite toate cerințele legale pentru ca Societatea să poată deduce TVA aferentă facturilor de prestări servicii emise de Y fără a fi necesară și prezentarea altor documente în acest sens. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 12.03.2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. B la S.C. "X" S.R.L. din A, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] Impozit pe profit [...]

Anul 2007 [...]

Față de profitul impozabil stabilit de societate în sumă de lei, la control a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei (anexa nr.1.2), cu o diferență în plus de lei, astfel: [...].

2)- SC X SRL a înregistrat în contul contabil 628 achiziții de servicii de la Y în sumă de lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile de management, pentru care nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea acestor servicii-anexa nr.1.3. Conform facturilor emise, aceste servicii au constat în salariul unor persoane pentru perioada iunie-decembrie 2007 și lucrări pregătire LOG-Center efectuate în perioada ianuarie-mai 2007, perioadă anterioară înființării societății din România.

X SRL descrie în secțiunea 4.1.2.1. din dosarul prețurilor de transfer întocmit, serviciile de management ca fiind achiziționate de la Y în baza contractului încheiat în data de 1 aprilie 2008. [...].

Rezultă că, pentru cheltuielile cu privire la serviciile menționate anterior, înregistrate în anul 2007 în sumă de lei societatea nu a prezentat un contract încheiat între părți. Cu privire la durata contractului prezentat, se prevede că acesta este valid pentru anul 2008. Contractele de detașare prezentate sunt încheiate începând cu data de 1 aprilie 2009 și nu se referă la angajații înscrisi în facturile emise în anul 2007 [...]. De asemenea, nu au fost prezentate documente justificative care să ateste prestarea serviciilor pentru factura/01.10.2007 reprezentând lucrări de pregătire efectuate în perioada ianuarie-mai 2007, perioadă anterioară înființării societății din România. [...].

Fără prezentarea altor documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor, documente din care să reiasă ce servicii au prestat persoanele nominalizate în facturi, locul unde aceste persoane și-au desfășurat activitatea, necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, inspecția fiscală nu a recunoscut cheltuiala în sumă de lei ca deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, același tratament fiscal fiind aplicat acestui tip de cheltuială la fiecare an fiscal în parte așa cum se va prezenta în continuare.

Aceste cheltuieli intră sub incidența condiției prevăzută la art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.48 și 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004. [...].

Anul 2008 [...]

Din controlul prin sondaj al documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor au rezultat următoarele deficiențe:

1) Societatea a continuat să înregistreze și în anul 2008 în același regim și în aceleași condiții, achiziții de servicii de la Y în sumă de lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile de management, pentru care SC X SRL nu a prezentat nici de această dată documente justificative care să ateste prestarea acestor servicii-anexa nr.1.3. [...].

Din considerentele și motivațiile legale menționate pentru anul fiscal 2007, suma de lei a fost tratată ca nedeductibilă fiscal.

2) La control profitul impozabil determinat de societate la data de 31.12.2008 a fost majorat cu suma de lei, reprezentând valoarea cu care au fost ajustate cheltuielile societății, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, față de cheltuielile aferente persoanelor afiliate înregistrate de societate în sumă de lei, la control au fost stabilite cheltuieli ajustate în cuantum de lei, mai puțin cu lei (anexa nr.1.4), așa cum am prezentat detaliat la Capitolul IV "Estimarea prețurilor de transfer".

Recapitulând, față de impozitul pe profit calculat de societate la data de 31.12.2008 în sumă de lei, la control a fost stabilit un impozit pe profit datorat de lei, cu o diferență suplimentară de lei [...].

Anul 2009 [...]

Față de profitul impozabil stabilit de societate în sumă de lei, la control a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei (anexa nr.1.2), cu o diferență în plus de lei, astfel:

1) Așa cum am prezentat anterior relația comercială dintre SC X SRL și Y Austria, desfășurată în baza contractului de management a fost continuă pe toată perioada supusă inspecției fiscale.

Societatea a înregistrat în anul 2009 achiziții de servicii de la Y în sumă de lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile de management, pentru care SC X SRL nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea acestor servicii-anexa nr.1.3. [...].

2) La control profitul impozabil determinat de societate la data de 31.12.2009 a fost majorat cu suma de lei, reprezentând valoarea cu care au fost ajustate cheltuielile societății, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu prevederile pct.22 din H.G. nr.44/2004 [...].

Astfel, față de cheltuielile aferente persoanelor afiliate înregistrate de societate în sumă de lei, la control au fost stabilite cheltuieli ajustate în cuantum de lei, mai puțin cu lei (anexa nr.1.4), [...].

Recapitulând, față de impozitul pe profit calculat de societate la data de 31.12.2009 în sumă de lei, la control a fost stabilit un impozit pe profit datorat de lei, cu o diferență suplimentară de lei [...].

Anul 2010 [...]

Deficiențe: [...]

2) Așa cum am arătat, în cuprinsul constatărilor fiscale efectuate asupra anilor precedenți, societatea a înregistrat și în această perioadă cheltuieli cu serviciile de management în sumă de lei, pentru care nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea acestor servicii-anexa nr.1.3.

Față de această stare de fapt, relatată în amănunt anterior cheltuielile în sumă de lei au fost considerate nedeductibile fiscal. [...].

În concluzie, pentru perioada verificată, respectiv mai 2007-septembrie 2010, inspecția fiscală a stabilit o sumă suplimentară de plată de lei, ce justifică calcularea unor majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei. [...].

Taxa pe valoarea adăugată [...]

Cu privire la TVA deductibilă [...]

Societatea a înregistrat în perioada verificată (mai 2007 - septembrie 2010) taxa în sumă de lei, aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii de la Y Austria, reprezentând servicii de management, pentru care nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea acestor servicii-anexa nr.1.3. [...]

În situația nerespectării obligațiilor stabilite prin art.145-art.147 din Codul fiscal privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, inspecția fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru suma de lei. [...].

Cu privire la TVA de plată/rambursat [...]

În timpul controlului aferent diferenței suplimentare în sumă totală de lei, în conformitate cu art.120, alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă totală de lei conform articolului 120¹ din același act normativ [...].

Capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer [...]

Referitor la costurile privind lucrările facturate de Y Austria

În perioada 2008-2010, SC X SRL (în calitate de beneficiar) a încheiat diverse contracte pentru prestarea de servicii de construcții cu privire la lucrări specifice cu Y (în calitate de subcontractor).

Lucrările au fost la suprafață (pregătirea șantierului de foraj, lucrări de protecția mediului, pregătirea drumurilor de acces, lucrări de asanare) și au fost în valoare de lei în 2008, lei în 2009 și de lei în 2010.

Conform prevederilor art.79 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la interogarea bazei de date ORBIS pentru a determina dacă prețurile de transfer practicate de contribuabilul verificat se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață. [...].

Perioada pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat informații prin programul ORBIS a fost 2008 - 2009. [...].

În cazul prestărilor de servicii s-a avut în vedere ca indicator rata rentabilității resurselor consumate stabilită ca raport dintre rezultatul aferent cifrei de afaceri și costurile totale aferente vânzărilor.

Anul 2008 [...]

Analizând ratele rentabilității costurilor celor trei societăți luate în calcul, comparativ cu rata rentabilității costurilor a Y în tranzacțiile desfășurate cu persoanele afiliate, a rezultat că aceasta nu se află în lungime de braț.

Astfel, rata rentabilității costurilor Y pentru anul 2008 a fost de 7,43%, rată ce depășește media aritmetică de 3,64% obținută pe baza ratelor celor 3 tranzacții similare identificate din ORBIS. [...].

S-a stabilit astfel o diferență suplimentară în sumă de lei, astfel:

- venituri facturate de către Y către X SRL cu o rată a rentabilității de 7,43% [...].

Recapitulând, față de cheltuielile aferente persoanelor afiliate înregistrate de societate în sumă de lei, la control au fost stabilite cheltuieli ajustate în cuantum de lei, mai puțin cu lei [...].

Anul 2009 [...]

Analizând ratele rentabilității costurilor celor trei societăți luate în calcul, comparativ cu rata rentabilității costurilor a Y în tranzacțiile desfășurate cu persoanele afiliate, a rezultat că aceasta nu se află în lungime de braț.

Astfel, rata rentabilității costurilor Y pentru anul 2009 a fost de 3,48%, rată ce depășește media aritmetică de 3,13% obținută pe baza ratelor celor 3 tranzacții similare identificate din ORBIS. [...].

S-a stabilit astfel o diferență suplimentară în sumă de lei, astfel:

- venituri facturate de către Y către X SRL cu o rată a rentabilității de 3,48% [...].

Recapitulând, față de cheltuielile aferente persoanelor afiliate înregistrate de societate în sumă de lei, la control au fost stabilite cheltuieli ajustate în cuantum de lei, mai puțin cu lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 12.03.2012** de organele fiscale aparținând D.G.F.P. B - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului de către S.C. "X" S.R.L. din A.

Obiectul principal de activitate al societății îl constituie "*Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*" - cod CAEN 4120.

a) În urma verificărilor efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv 01 mai 2007 - 30 septembrie 2010, având în vedere și rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de lei, aferent căreia, conform prevederilor art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei).

Din totalul obligațiilor fiscale susmenționate, societatea comercială contestă parțial diferența de impozit pe profit stabilită la control, respectiv suma de lei din totalul de lei, precum și accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, respectiv suma de lei.

Diferența de impozit pe profit contestată în sumă de lei este rezultatul majorării profitului impozabil cu suma totală de lei, reprezentând:

- lei - cheltuieli cu serviciile de management prestate de terți, stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004;

- lei - cheltuieli ajustate la inspecția fiscală în baza prevederilor art.11 alin.(2) din Codul fiscal și pct.22 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004.

b) În ceea ce privește verificarea **taxei pe valoarea adăugată**, care a cuprins perioada 01 mai 2007 - 30 septembrie 2010, în urma inspecției fiscale s-a stabilit o TVA suplimentară de plată în sumă de lei, aferent căreia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei) conform prevederilor art. 120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Din totalul obligațiilor fiscale susmenționate, societatea comercială contestă parțial diferența de TVA de plată stabilită la control, respectiv suma de lei din totalul de lei, precum și accesoriile aferente TVA de plată, respectiv suma de lei din totalul de lei.

Diferența de TVA de plată contestată în sumă de lei este rezultatul neacordării la inspecția fiscală a dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de servicii, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.157 alin.(2) din Codul fiscal.

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și la TVA deductibilă în sumă de lei aferente achizițiilor intracomunitare de servicii privind managementul în valoare totală de lei, precizăm următoarele:

* Prin Raportul de inspecție fiscală din data de 12.03.2012 s-a constatat faptul că în perioada analizată, respectiv mai 2007 - septembrie 2010, S.C. "X" S.R.L. A a înregistrat achiziții de servicii în sumă totală de lei de la prestatorul Y din Austria, care este și asociat unic al societății verificate, reprezentând cheltuieli cu serviciile de management, pentru care nu au fost prezentate documente justificative care să ateste prestarea acestor servicii.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă de lei ca nedeductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil, stabilind un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei (..... lei x 16%).

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.157 alin.(2) din Codul fiscal, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

Întrucât o parte semnificativă a tranzacțiilor societății comerciale contestatoare s-a desfășurat cu societăți din cadrul grupului, cu care se află în relație de afiliere, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, aceasta a întocmit dosarul prețurilor de transfer în vederea stabilirii prețurilor de transfer.

* Societatea comercială susține că serviciile acoperite de contractul de management sunt în principiu executate de persoane care fac parte din conducerea X, dar care sunt angajați ai Y din Austria. Pentru desfășurarea acestor servicii, persoanele respective acționează în numele X și nu se află sub autoritatea Y. Aceste persoane își desfășoară activitatea în general pe teritoriul Austriei și doar ocazional se deplasează în România, pentru aceste persoane neexistând contracte de detașare.

Se susține că din cauza unei deficiențe de comunicare între X, Y și societatea de consultanță care s-a ocupat de întocmirea dosarului prețurilor de transfer, identitatea persoanelor implicate în prestarea serviciilor de management a fost inexact prezentată în dosarul prețurilor de transfer.

În ceea ce privește faptul că au fost prezentate duplicări de documente diferite pentru aceeași sumă, se precizează că aceste două seturi de documente au fost prezentate autorităților fiscale dintr-o eroare, care ulterior a fost îndreptată și adusă la cunoștința inspectorilor fiscali.

* În fapt, la inspecția fiscală s-a constatat că în perioada mai - decembrie 2007 societatea comercială a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate în sumă de lei care, conform facturilor emise, reprezintă salariul unor persoane pentru perioada iunie - decembrie 2007 și lucrări de pregătire LOG-Center efectuate în perioada ianuarie - mai 2007, perioadă anterioară înființării societății verificate.

În secțiunea 4.1.2.1. din Dosarul prețurilor de transfer întocmit de S.C. "X" S.R.L., se precizează că aceste achiziții reprezintă servicii de management care au fost prestate de Y din Austria în baza Contractului încheiat în data de 1 aprilie 2008, fiind nominalizate și persoanele care efectiv au prestat serviciile de management.

Însă cheltuielile cu aceste servicii înregistrate în anul 2007 nu sunt justificate cu un contract de prestări servicii, contractul la care se face referire în Dosarul prețurilor de transfer acționând în anul 2008, deci ulterior înregistrării cheltuielilor.

De asemenea, Contractele de detașare a persoanelor de la firma prestatoare din Austria la firma beneficiară din România, prezentate de societatea verificată organelor de inspecție fiscală sunt încheiate începând cu data de 1 aprilie 2009 și nu se referă la angajații înscrși în facturile emise în anul 2007.

În plus, aferent facturii nr...../01.10.2007 reprezentând lucrări de pregătire efectuate în perioada ianuarie - mai 2007, perioadă anterioară înființării societății din România, la inspecția fiscală nu au fost prezentate documente justificative care să ateste prestarea serviciilor.

Având în vedere inadvertențele între actele prezentate de S.C. "X" S.R.L. și situația de fapt constatată la inspecția fiscală, prin adresa nr...../30.11.2011 A.I.F. B a solicitat administratorului societății - dl. K, acte și documente din care să rezulte persoanele care au efectuat aceste servicii, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, scopul și necesitatea serviciilor, respectiv: contract; numele, prenumele și funcția persoanei delegate să efectueze serviciile; precizarea serviciilor prestate; scopul și durata serviciilor; situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Prin adresa de răspuns nr.K/22.12.2011, înregistrată la A.I.F. B sub nr.K/23.12.2011, pentru justificarea realității, necesității și oportunității serviciilor, S.C. "X" S.R.L. a prezentat

următoarele documente: contract de management încheiat în data de 01 iunie 2007 între Y Austria și S.C. "X" S.R.L., precum și o listă cu numele persoanelor și perioada de lucru, din care au rezultat următoarele aspecte:

- listele cuprind costuri de personal aferente perioadei februarie - aprilie 2007, iunie-decembrie 2007;

- persoanele nominalizate au fost: ..., ..., ..., ...,

Față de documentele prezentate de societate, la inspecția fiscală s-a constatat:

- cu excepția listelor de persoane prezentate, nu au fost identificate sau prezentate alte documente justificative din care să reiasă serviciile efectuate, calitatea persoanelor, unde s-au desfășurat serviciile;

- conform listelor de personal prezentate, persoanele fizice ..., ..., ..., ..., ... nu aveau nici o calitate în cadrul societății contestatoare.

- societatea și-a schimbat punctul de vedere exprimat în dosarul prețurilor de transfer, precizând că pentru persoanele nominalizate mai sus nu există contracte de detașare, acestea nedeșășurând activitatea în România.

Prin Nota explicativă din data de 18.01.2012 organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății și contabilului societății explicații cu privire la neprezentarea documentelor justificative pentru cheltuielile cu serviciile de management, iar cu adresa înregistrată la A.I.F. B sub nr...../24.01.2012 reprezentanții societății au precizat: "*față de documentele deja prezentate am solicitat persoanelor care se ocupă de gestionarea costurilor în Austria informații suplimentare care să ateste prestarea acestor servicii. Anexăm la prezenta documentele primite.*", însă aferent anului 2007 nu au fost atașate documentele justificative.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei reprezentând achiziții de servicii înregistrate în perioada mai - decembrie 2007 și nejustificate cu documente.

În anul 2008 societatea comercială a înregistrat cheltuieli cu serviciile de management prestate de Y Austria în sumă de lei care, conform facturilor emise, reprezintă salariul unor persoane.

Ca documente justificative au fost prezentate la control: Contractul de management încheiat în data de 01.04.2008, facturi, anexe privind documentația la facturi conform cărora cheltuielile facturate reprezintă costuri de personal. Însă o parte din anexe nu menționează numele persoanelor implicate în prestarea serviciilor, o altă parte a anexelor au fost duplicate, în sensul că pentru aceeași sumă facturată au fost emise două anexe cuprinzând nume diferite de persoane, nefiind astfel justificate persoanele care efectiv au desfășurat activitate și serviciile care au fost prestate.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei reprezentând achiziții de servicii înregistrate în anul 2008 și nejustificate cu documente.

În anul 2009 societatea comercială a înregistrat cheltuieli cu serviciile de management prestate de Y Austria în sumă de lei care, conform facturilor emise, reprezintă salariul unor persoane.

Ca documente justificative au fost prezentate la control: Contractul de management încheiat în data de 01.04.2008, facturi, anexe privind documentația la facturi conform cărora cheltuielile facturate reprezintă costuri de personal.

În Dosarul prețurilor de transfer prezentat la inspecția fiscală, societatea a justificat aceste achiziții de servicii ca fiind costurile personalului detașat din străinătate în România, conform contractelor de detașare. Însă, din analiza documentelor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că nu există o corespondență între persoanele menționate în documentația anexată facturilor și personalul detașat.

În Nota explicativă dată la inspecția fiscală, reprezentanții societății susțin că persoanele implicate în serviciile prestate către S.C. "X" S.R.L. în anii 2009 și 2010 au prestat activități de management al proiectelor pentru obiectivele din România, pe teritoriul Austriei și ocazional pe teritoriul României.

În aceste condiții, având în vedere duplicarea documentelor justificative prezentate, precum și faptul că reprezentanții societății se contrazic în explicații, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei reprezentând achiziții de servicii înregistrate în anul 2009 și nejustificate cu documente.

În perioada ianuarie - septembrie 2010 societatea comercială a înregistrat cheltuieli cu serviciile de management prestate de Y Austria în sumă de lei care, conform facturilor emise, reprezintă salariul unor persoane.

La control s-a constatat că documentele prezentate de societate și pentru această perioadă nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, existând în continuare neconcordanțe între sumele facturate și anexele prezentate, persoanele implicate și datele cuprinse în Dosarul prețurilor de transfer.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei reprezentând achiziții de servicii înregistrate în perioada ianuarie - septembrie 2010 și nejustificate cu documente.

În Raportul de inspecție fiscală se precizează că, deși în dosarul prețurilor de transfer, pentru justificarea costurilor serviciilor de management achiziționate de S.C. "X" S.R.L. de la Y din Austria, societatea susține că a aplicat metoda cost-plus, că aceste servicii sunt facturate în funcție de costurile efectiv înregistrate de prestatorul de servicii, fără aplicarea unei marje suplimentare, iar acest tip de costuri înregistrate de societatea din România se referă la: salariile personalului implicat, cheltuieli de deplasare, cheltuieli de telefonie, chirii pentru hardware și software, cheltuieli privind autovehiculele (amortizări, combustibili, reparații), costuri privind cazarea în România, utilități, totuși societatea verificată nu a prezentat o metodă de stabilire a costurilor și nici alte documente care să fundamenteze prețurile de transfer aplicate în cazul acestor tranzacții desfășurate între S.C. "X" S.R.L. A și Y din Austria.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...].

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

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

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

- referitor la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal:

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

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

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...]."

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și actele și documentele anexate dosarului contestației, rezultă următoarele:**

În susținerea contestației, societatea comercială a anexat următoarele documente:

- Dosarul prețurilor de transfer modificat;
- facturi emise de societatea din Austria privind cheltuielile de management, respectiv salariul unor persoane care ar fi efectuat aceste servicii;
- anexe la facturi cuprinzând detalierea costurilor și elementele facturate de prestator;

- situații care detaliază costurile salariale incluse în factură cu menționarea identității persoanelor care au fost implicate în prestarea serviciilor facturate;
- foi de prezență/pontaj pentru persoanele implicate în prestarea serviciilor facturate;
- o descriere a activităților efectuate de fiecare persoană implicată în prestarea serviciilor de management, cuprinzând descrierea sarcinilor de lucru, responsabilități etc.

Precizăm că aceste documente au fost prezentate și organelor de inspecție fiscală, în urma solicitării acestora formulată prin adresa nr...../30.11.2011.

Tot în urma adresei A.I.F. nr...../30.11.2011, societatea verificată a prezentat la inspecția fiscală și **Contractul de management încheiat în data de 1 iunie 2007** între S.C. "X" S.R.L. din A în calitate de beneficiar și Y din Austria în calitate de prestator, prin care se prevede că societatea prestatoare din Austria va presta în mod continuu pentru societatea beneficiară din România servicii prin personalul propriu, constând în următoarele tipuri de activități: management tehnic al proiectelor din România, pregătirea specificațiilor tehnice pentru facturile de emis, pregătirea situațiilor de lucrări și alte servicii care se referă la managementul tehnic al proiectelor. Pentru aceste tipuri de servicii prestate S.C. "X" S.R.L. va plăti un onorariu de ... lei EURO/lună.

Prin acest contract se menționează și faptul că pentru perioada ianuarie - mai 2007 prestatorul Y. va factura un onorariu fix cu privire la serviciile de pregătire a șantierului pentru proiectul H. Facem precizarea că S.C. "X" S.R.L. a luat ființă în data de 07.05.2007, prin înregistrarea la O.R.C. B sub nr....., rezultând astfel că beneficiarul a facturat cheltuieli care au fost efectuate înainte de data înființării societății beneficiare și înainte de data încheierii contractului dintre cele două părți.

Precizăm de asemenea faptul că în Dosarul prețurilor de transfer întocmit inițial de societatea verificată, acest contract din data de 01 iunie 2007 nu a fost menționat, făcându-se referire doar la contractul din data de 01 aprilie 2008.

Prin **Contractul de management încheiat în data de 1 aprilie 2008** între S.C. "X" S.R.L. din A în calitate de beneficiar și Y din Austria în calitate de prestator, se prevede că societatea prestatoare din Austria va presta în mod continuu pentru societatea beneficiară din România servicii cu privire la: administrarea resurselor și dezvoltare, administrarea relațiilor publice, management al afacerii. Aceste servicii sunt în principal executate de persoane care fac parte din conducerea beneficiarului "X" S.R.L., dar care sunt angajați ai prestatorului din Austria. Pentru desfășurarea acestor servicii, persoanele respective vor acționa în numele S.C. "X" S.R.L. și nu se vor afla sub autoritatea Y din Austria. Aceste persoane își desfășoară activitatea în general pe teritoriul Austriei și doar ocazional se deplasează în România, pentru aceste persoane neexistând contracte de detașare. Onorariile pentru serviciile prestate se vor factura pe baza costurilor efectiv înregistrate de prestator, fără aplicarea unei marje suplimentare. Contractul este valabil în anul 2008 și va fi automat reînnoit conform înțelegerii părților.

În data de **01 octombrie 2009** s-a încheiat o **Anexă la Contractul** din data de 01 aprilie 2008, prin care se menționează că prestatorul Y. va acoperi și următoarele servicii: închirierea de echipamente IT și costuri cu servicii asociate; cheltuieli de deplasare; alte cheltuieli (taxe și onorarii, consumabile pentru birou, taxe poștale); costuri operaționale cu privire la autovehicule (combustibili, asigurări, amortizare, costuri de reparații și mentenanță etc.).

Facturile emise în perioada mai 2007 - septembrie 2010 de prestatorul Y. Austria pentru beneficiarul S.C. "X" S.R.L. A poartă mențiunea: "*Salariu dl.*" sau "*Cheltuieli conf. anexei*".

Justificarea prestării serviciilor de management înscrise în facturi a fost făcută, așa cum am arătat și mai sus, cu contractele de management încheiate între părți, cu anexe la facturi cuprinzând detalierea costurilor și elementele facturate de prestator, cu situații care detaliază costurile salariale incluse în factură cu menționarea identității persoanelor care au fost implicate în prestarea serviciilor facturate, cu foi de prezență/pontaj pentru persoanele implicate în prestarea serviciilor facturate, cu o scurtă descriere a activităților efectuate de fiecare persoană implicată în prestarea serviciilor de management, cuprinzând descrierea sarcinilor de lucru, responsabilități.

Însă documentele prezentate de societatea contestatoare atât organelor de inspecție fiscală, cât și organului de soluționare a contestației, nu justifică înregistrarea cheltuielilor de management în sumă totală de lei în perioada mai 2007 - septembrie 2010, întrucât:

- Anexele la facturi prezintă numele unor persoane, timpul de lucru dintr-o lună calendaristică, proiectele în care a fost implicată respectiva persoană (denumire și locație), precum și o alocare procentuală a timpului de lucru pentru S.C. "X" S.R.L. A.

Însă societatea contestatoare nu a prezentat documente care să justifice realitatea celor înscrise în anexe, realitatea implicării acestor persoane în proiectele menționate, precum și modul de alocare procentuală a timpului de lucru al salariaților prestatorului Y. Austria pentru diverșii beneficiari.

Se susține în contestație că S.C. "X" S.R.L. a înregistrat pe costuri salariile personalului Y. Austria implicat în prestarea serviciilor, *"în funcție de timpul efectiv petrecut de indivizii respectivi pentru prestarea serviciilor în beneficiul X SRL, în baza înregistrărilor din sistemul de gestiune din Austria"*, însă nu au fost prezentate nici la inspecția fiscală și nici în susținerea contestației astfel de înregistrări care să demonstreze timpul efectiv petrecut de personalul Y. Austria pentru prestarea serviciilor în folosul beneficiarului din România.

- Conform Contractului de management din 01 aprilie 2008, serviciile de management vor fi prestate de salariații prestatorului Y. Austria, însă sub autoritatea beneficiarului S.C. "X" S.R.L. A.

Nu au fost prezentate dovezi în acest sens, toate documentele anexate facturilor fiind emise de societatea din Austria, *"extrase din sistemul de gestiune al Y"*, așa cum se susține în contestație, fiind contrazisă astfel prevederea contractuală.

- În contestație se susține că serviciile acoperite de contractul de management din anul 2008 au fost în principal executate de persoane care fac parte din conducerea S.C. "X" S.R.L., dar care sunt angajați ai Y. Austria, menționând un număr de 21 persoane implicate în prestarea serviciilor de management cu o scurtă descriere a activității desfășurate de fiecare persoană în parte, respectiv: activități de contabilitate (2 persoane), activități de verificare și control (2 persoane), operațiuni cu privire la plăți (1 persoană), activități cu privire la facturare (1 persoană), activități comerciale (2 persoane), consultanță fiscală (1 persoană), servicii financiare (1 persoană), activități în domeniul juridic (1 persoană), activități tehnice (6 persoane), administrator al S.C. "X" S.R.L. (3 persoane), directorul general al grupului M (pag.7 și 8 din contestație). Se susține de asemenea că aceste persoane și-au desfășurat activitatea în general pe teritoriul Austriei și doar ocazional s-au deplasat în România.

Însă nici aceste susțineri nu au fost dovedite cu documente de către societatea verificată. Simpla înșiruire a unor persoane și a unor activități nu este suficientă pentru demonstrarea faptului că aceste persoane au desfășurat efectiv activitatea menționată, în folosul S.C. "X" S.R.L.

Mai mult, conform dicționarului explicativ al limbii române și dicționarului economic, activitatea de management reprezintă *"Acel proces prin care se coordonează, se conduc, se planifică și se controlează activitățile desfășurate într-o organizație, astfel încât să se asigure atingerea scopurilor acesteia, cu maximul de eficiență."*

Astfel, în înțelesul acestui termen, nu poate fi explicată activitatea de management desfășurată de salariații Y. din Austria pentru beneficiarul S.C. "X" S.R.L. doar de pe teritoriul Austriei, fără deplasări în România la societatea manageriată, fără a lua contact cu realitățile economice în care se desfășoară activitatea respectivei societăți.

Precizăm că nu au fost prezentate documente care să dovedească corespondența purtată între prestator și beneficiar cu privire la activitățile manageriate și nici documente care să dovedească deplasarea ocazională în România a persoanelor implicate în activitățile de management.

- Societatea comercială nu contrazice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că aferent facturilor emise de prestatorul din Austria în perioada analizată au fost prezentate două rânduri de documente justificative, iar reprezentanții societății s-au contrazis în explicațiile date organelor de inspecție fiscală (pag.7 - 10 din R.I.F.), prin contestație subliniindu-se faptul că *"datorită unei deficiențe de comunicare între X SRL, Y și Z (societatea de consultanță care s-a ocupat de întocmirea dosarului prețurilor de transfer), identitatea persoanelor implicate în prestarea serviciilor de management a fost, din păcate, inexact prezentată în dosarul prețurilor de transfer."*

Dosarul prețurilor de transfer a fost întocmit de societatea de consultanță pe baza documentelor puse la dispoziție de cele două societăți afiliate.

Inițial, în dosarul prețurilor de transfer se justifică cheltuielile de management achiziționate în perioada mai 2007 - septembrie 2010 de S.C. "X" S.R.L. de la persoana juridică afiliată Y. Austria doar prin Contractul de management încheiat între cele două părți în data de 01 aprilie 2008, prin menționarea numelui și funcției persoanelor implicate în prestarea serviciilor și prin contractele de detașare în România a acestor persoane.

După sesizarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că există neconcordanțe între sumele facturate și anexele prezentate, între numele persoanelor implicate în prestarea serviciilor și contractele de detașare, societatea comercială și-a schimbat punctul de vedere prezentând un alt dosar al prețurilor de transfer în care s-au inclus ca documente justificative pentru cheltuielile cu serviciile de management achiziționate de la persoana juridică afiliată din Austria și contractul de management încheiat în data de 01 iunie 2007, s-a modificat numele persoanelor implicate în prestarea serviciilor de management (21 persoane față de 7 persoane inițiale), altele față de cele prezentate inițial, și s-a susținut că serviciile de management au fost prestate pe teritoriul Austriei, drept pentru care pentru cele 21 persoane nu există contracte de detașare.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială nu a dovedit cu documente prestarea serviciilor de management de către societatea din Austria, atât documentele prezentate cât și explicațiile furnizate fiind incomplete și contradictorii.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, mai sus citate, cheltuielile în sumă totală de lei înregistrate de societatea comercială în perioada mai 2007 - septembrie 2010 în contul contabil 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terți" în baza facturilor emise de firma Y. din Austria, sunt nedeductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil, iar impozitul pe profit aferent în sumă totală de lei este legal datorat de societatea comercială.

În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă prestărilor de servicii înscrise în facturile emise de firma Y. din Austria în perioada mai 2007 - septembrie 2010 (perioadă supusă verificării TVA), aceasta s-a realizat în baza prevederilor:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 133. - (1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1)-(4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate; [...].

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Art. 145. - [...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Art. 150. - (1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).

Art. 157. - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2)-(6)."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

- referitor la art.133 alin.(2) din Codul fiscal:

"13. - (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3)."

Astfel, conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.13 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, mai sus citate, locul prestării serviciilor de management este locul unde beneficiarul serviciilor își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România. În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, S.C. "X" S.R.L. datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată. Plata la buget a TVA aferentă serviciilor prestate de firma Y. din Austria, se face prin înscrierea în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, a taxei în sumă de lei, conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal.

Înregistrarea contabilă 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată" la cumpărător este denumită "autolichidarea taxei pe valoarea adugată", iar colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei.

Din aceste prevederi legale rezultă că societatea comercială are dreptul să deducă TVA aferentă serviciilor prestate, însă doar dacă respectă limitele și condițiile de deductibilitate prevăzute la art.145 - 147¹ din Codul fiscal. Așadar, colectarea TVA, în accepțiunea art.157 alin.(2) din Codul fiscal, nu este obligatoriu urmată și de deducerea aceleiași taxe.

La art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se precizează cu claritate că se va putea deduce TVA aferentă achizițiilor doar dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Însă așa cum am arătat mai sus, societatea comercială nu a dovedit cu documente că achizițiile de servicii de management au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel că nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă facturilor emise în perioada mai 2007 - septembrie 2010 de firma Y. din Austria.

Având în vedere cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de **..... lei** și pentru TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de **..... lei** aferente serviciilor de management facturate de firma Y. din Austria.

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor ajustate în sumă de lei, precizăm următoarele:

* Având în vedere faptul că societatea comercială a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate, în baza prevederilor art.79 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată și cu adresa nr.2856/19.04.2011, organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. "X" S.R.L. prezentarea dosarului prețurilor de transfer. Întrucât dosarul prețurilor de transfer prezentat la control avea date incomplete, în baza prevederilor art.2 alin.(2) din Procedura de estimare a cuantumului prețurilor de transfer, anexă la O.M.F.P. nr.222/2008 privind conținutul

dosarului prețurilor de transfer, în completarea dosarului prețurilor de transfer organele de inspecție fiscală au solicitat furnizarea și a altor informații.

Astfel, tranzacțiile privind achizițiile de la persoane afiliate - firma Y Austria, nu au fost analizate în dosarul prețurilor de transfer, societatea nejustificând faptul că lucrările respective au fost facturate la prețul de piață.

Prin adresa înregistrată la A.I.F. B sub nr.K/23.12.2011, S.C. "X" S.R.L. nu a prezentat informațiile suplimentare cerute spre completare, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer pentru prestările de servicii achiziționate de societate de la persoanele afiliate, în conformitate cu prevederile art.3 alin.(3) din Procedura de estimare a cuantumului prețurilor de transfer, anexă la O.M.F.P. nr.222/2008.

Referitor la achizițiile de servicii de la prestatorul Y Austria, s-a constatat că în perioada 2007 - 2010 S.C. "X" S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate de persoana juridică afiliată în sumă totală de lei din care lei în perioada mai - decembrie 2007, lei în anul 2008, lei în anul 2009 și lei în anul 2010 (din care lei în perioada ianuarie - septembrie 2010).

Întrucât pentru aceste cheltuieli cu serviciile de administrarea resurselor și dezvoltare, administrarea relațiilor publice și management al afacerii nu au fost prezentate documente care să ateste realitatea operațiunilor înscrise în facturile de achiziție, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea sunt nedeductibile fiscal, nemaifiind necesară verificarea prețurilor de transfer.

Referitor la costurile privind lucrările facturate de Y Austria, s-a constatat că în perioada 2008 - 2010, S.C. "X" S.R.L. A în calitate de beneficiar, a încheiat diverse contracte pentru prestarea de servicii de construcții cu privire la lucrări specifice cu persoana juridică afiliată Y Austria în calitate de subcontractor.

Conform facturilor emise de subcontractor, au fost efectuate lucrări de suprafață (pregătirea șantierului de foraj, lucrări de protecția mediului, pregătirea drumurilor de acces, lucrări de asanare) în valoare de lei în anul 2008, în valoare de lei în anul 2009 și în valoare de lei în anul 2010.

Pentru determinarea prețului de piață practicat de prestatorul Y Austria, organele de inspecție fiscală au aplicat metoda marjei tranzacționale nete, iar pentru a determina dacă prețurile de transfer practicate de societate se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață, a fost interogată baza de date ORBIS.

Modul de determinare a prețului de piață practicat de societatea prestatoare este prezentat pe larg la paginile 33 - 35 din Raportul de inspecție fiscală nr. din 12.03.2012.

Din analizele efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat faptul că în anul 2008 rata rentabilității costurilor prestatorului Y Austria în tranzacțiile desfășurate cu persoanele afiliate nu se află în lungime de braț, respectiv la preț de piață, drept pentru care la control s-a procedat la estimarea prețurilor de transfer și ajustarea cheltuielilor realizate de societatea verificată, prin utilizarea metodei marjei tranzacționale nete.

Astfel, rata rentabilității costurilor firmei din Austria pentru anul 2008 în procent de 7,43%, depășește media aritmetică obținută pe baza ratelor celor trei tranzacții similare identificate din aplicația ORBIS de 3,64%, ceea ce a condus la ajustarea cheltuielilor societății contestatoare pentru anul 2008 cu suma de lei, sumă cu care a fost majorat profitul impozabil stabilit de S.C. "X" S.R.L. A la data de 31.12.2008.

De asemenea, din analizele efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat faptul că în anul 2009 rata rentabilității costurilor prestatorului Y Austria în tranzacțiile desfășurate cu persoanele afiliate nu se află în lungime de braț, respectiv la preț de piață, drept pentru care la control s-a procedat la estimarea prețurilor de transfer și ajustarea cheltuielilor realizate de societatea verificată, prin utilizarea metodei marjei tranzacționale nete.

Astfel, rata rentabilității costurilor firmei din Austria pentru anul 2009 în procent de 3,48%, depășește media aritmetică obținută pe baza ratelor celor trei tranzacții similare identificate din aplicația ORBIS de 3,13%, ceea ce a condus la ajustarea cheltuielilor societății contestatoare pentru anul 2009 cu suma de lei, sumă cu care a fost majorat profitul impozabil stabilit de S.C. "X" S.R.L. A la data de 31.12.2009.

Precizăm că pentru anul 2010 nu au fost analizate prețurile de transfer, întrucât inspecția fiscală nu a cuprins întregul an 2010, ci doar perioada ianuarie - septembrie 2010.

În concluzie, la inspecția fiscală s-au stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal aferente anilor 2008 și 2009 în sumă de lei (..... lei + lei) și un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei x 16%).

* Societatea comercială susține că ajustarea prețurilor de transfer efectuată de organele de inspecție fiscală este în totală neconcordanță cu prevederile legale în domeniul prețurilor de transfer, întrucât profitul obținut de S.C. "X" S.R.L., exprimat prin intermediul marjei EBIT, este la nivelul de piață, iar o ajustare a prețurilor de transfer se impune doar în cazul în care rezultatele societății nu se situează în intervalul considerat ca fiind la nivelul pieței.

Se mai susține că firma Y Austria - asociat unic al societății verificate, este entitatea nucleu a grupului M, care îndeplinește majoritatea funcțiilor și riscurilor, iar conform teoriei OECD, nu se impune și nu se poate efectua o comparare a profiturilor obținute de Y Austria cu alte entități de pe piață care nu îndeplinesc același rol de entitate nucleu.

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer și au ajustat costurile înregistrate de societatea verificată în anii 2008 și 2009 prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă totală de lei (..... lei + lei), întrucât:

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv mai 2007 - septembrie 2010, societatea comercială contestatoare a desfășurat activitate de lucrări de construcții pe bază de contracte de subantrepriză încheiate cu firma Y. din Austria, societate cu care se află în relații de afiliere, în sensul prevederilor art.7 alin.(1) pct.21 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

"Art.7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

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

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică."

Astfel, prestatorul de lucrări de construcții, firma din Austria, este asociat unic al beneficiarului lucrărilor de construcții "X" S.R.L. din A.

Referitor la tranzacțiile dintre persoane afiliate, art.11 alin.(2) și art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

"Art. 11. - [...] (2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: [...]

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. [...]

Art.19. - [...] (5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer."

De asemenea, la art.19 alin.(1) din Codul fiscal este dată definiția profitului impozabil, astfel: "Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal [...]."

La pct.24 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 se definește termenul de "preț de piață" ca fiind determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, iar tranzacțiile necontrolate sunt acelea care se desfășoară între persoane independente.

Având în vedere relațiile de afiliere cu prestatorul din Austria, așa cum am prezentat mai sus și în conformitate cu prevederile art.79 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

"Art.79. - [...] (2) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer. Conținutul dosarului prețurilor de transfer va fi aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

prin adresa nr.2856/19.04.2011 organele de inspecție fiscală au solicitat societății verificate să întocmească și să prezinte dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 07.05.2007 - 31.12.2010.

Precizăm că pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer a fost emis Ordinul A.N.A.F. nr.222/08 februarie 2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, care prevede:

"Art.2. - (1) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer."

Art. 3. - (1) Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.

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

Întrucât dosarul prețurilor de transfer prezentat de societatea comercială nu a fost complet, iar în urma solicitării de completare a acestuia nu au fost prezentate informații suplimentare, organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citat și pct.22 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv:

"22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. [...]."

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal".

Astfel, conform prevederilor art.3 alin.(3) din Procedura de estimare a cuantumului prețurilor de transfer, anexă la O.M.F.P. nr.222/2008, pentru determinarea prețului de piață practicat de prestatorul Y. din Austria pentru beneficiarul lucrărilor de construcții, S.C. "X" S.R.L., organele de inspecție fiscală au aplicat metoda marjei tranzacționale nete, metodă care presupune compararea indicatorilor financiari de profit ai părții testate cu indicatorii de profit ai unor societăți independente comparabile. Astfel, s-a verificat faptul că firma testată nu are aceeași rată a rentabilității costurilor ca și companiile independente comparabile care nu au desfășurat tranzacții pe criterii de afiliere, deci prețurile de transfer nu se află în cadrul lungimii de braț.

Estimarea prețurilor de transfer prevăzută în Procedura de estimare a cuantumului prețurilor de transfer, anexă la O.M.F.P. nr.222/2008 s-a efectuat prin identificarea a trei exemple de tranzacții similare cu cele care fac obiectul estimării; având în vedere lipsa datelor prin prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, tranzacțiile similare au fost identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care au făcut obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării; pentru stabilirea valorii estimate a tranzacțiilor s-a utilizat valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate.

În cazul prestărilor de servicii, s-a avut în vedere ca indicator rata rentabilității resurselor consumate stabilită ca raport dintre rezultatul aferent cifrei de afaceri și costurile totale aferente vânzărilor.

Conform prevederilor art.60 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la interogarea bazei de date ORBIS pentru a determina dacă prețurile de transfer practicate de societatea prestatoare din Austria în anii 2008 și 2009 se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață, așa cum este definit "principiul lungimii de braț" în Ghidul OECD pentru prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale.

La art.2 din Anexa nr.1 "Dosarul prețurilor de transfer" la O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, se prevede:

"Art. 2. - (1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.

(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.

(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

(4) Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

(5) Analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, internațional."

În analiza efectuată pentru anii 2008 și 2009, în determinarea intervalului de comparare organele de inspecție fiscală au luat în calcul criterii de selecție pentru societăți comerciale referitoare la: companii active, zona geografică, codul CAEN, criteriul de independență, date financiare publicate în anul financiar 2008 și anul financiar 2009, cheltuieli operaționale, selectarea indicatorilor de eficiență economică-rata rentabilității costurilor.

Conform raportului emis prin aplicația informatică ORBIS, pentru anii 2008 și 2009 a fost reținut un număr de 3 societăți, conform prevederilor art.60 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare ("2) În realizarea scopului prezentului cod, organele fiscale pot accesa on-line baza de date a instituțiilor prevăzute la alin.(1), pentru informațiile stabilite pe bază de protocol."), selectate în funcție de criteriile enunțate mai sus.

Astfel, având în vedere prevederile legale mai sus citate la estimarea prețurilor de transfer dintre prestatorul Y. din Austria și beneficiarul S.C. "X" S.R.L. din A, persoane afiliate, organele de inspecție fiscală au concluzionat în mod corect că tranzacțiile dintre aceste două societăți afiliate nu se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață, drept pentru care au ajustat cheltuielile deductibile înregistrate de societatea comercială verificată și au majorat profitul impozabil pe anii 2008 și 2009 cu suma totală de lei, rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de lei (.... lei + lei).

Referitor la susținerile societății comerciale contestatoare, precizăm următoarele:

Tranzacțiile privind achizițiile de la persoanele afiliate nu au fost analizate în dosarul prețurilor de transfer întocmit de societate, deși acest lucru a fost solicitat de organele de inspecție fiscală în completarea dosarului, societatea contestatoare nejustificând astfel faptul că lucrările achiziționate de la persoana juridică afiliată din Austria au fost facturate la prețul de piață.

Conform prevederilor art.11 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul unor tranzacții, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au ales ca parte testată firma prestatoare Y. din Austria, întrucât aceasta este partea care a generat costurile înregistrate de S.C. "X" S.R.L. din A.

Pentru determinarea prețului de piață practicat de Y. din Austria a fost aplicat metoda marjei tranzacționale nete, respectiv s-a verificat dacă compania testată are aceeași

profitabilitate ca și companiile independente comparabile care nu au tranzacții pe criterii de afiliere.

În ceea ce privește încadrarea în prevederile Ghidului OECD privind prețurile de transfer, precizăm că au fost respectate întocmai instrucțiunile privind verificarea încadrării prețurilor practicate de prestator în lungimea de braț. Punctul 2.90 aferent Capitolului II din Comentariile OECD privind prețurile de transfer, invocat în contestație, nu este aplicabil în cazul tranzacțiilor privind lucrări de construcții întrucât S.C. "X" S.R.L. A nu a acționat ca și revânzător, fiind antreprenor general.

Având în vedere cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere se respinge contestația ca neîntemeiată, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent ajustării cheltuielilor cu lucrările de construcții facturate de firma Y. din Austria.

Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei aferente impozitului pe profit (..... lei) și TVA (..... lei) contestate, precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, iar conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*" și având în vedere cele prezentate la pct.1) și 2) din prezenta decizie, acestea sunt legal datorate bugetului general consolidat al statului, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

Concluzionând cele prezentate mai sus, **se respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma totală de lei reprezentând impozit pe profit (..... lei), TVA de plată (..... lei) și accesorii aferente acestora (..... lei + lei).

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "X" S.R.L. din A, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - impozit pe profit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Curtea de Apel A.

DIRECTOR EXECUTIV,