



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 182 / 28 . 05.2009**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**SC S SRL**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la contestația formulată de **SC S SRL**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligații suplimentare, reprezentând:

- impozit pe profit
  - majorări de întârziere aferente.
- Societatea contestă și amendă.

Chiar și în raport de data emiterii deciziei de impunere, contestația a fost depusă la Direcția generală a finanțelor publice la data de 10.04.2009 așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC S SRL.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere, societatea argumentează:**

Contestatoarea susține că și-a început activitatea în anul 2005 și până la anul 2007 a înregistrat pierdere iar pe anul 2008 a înregistrat profit.

Totodată, arată că are ca asociat unic pe Dl. J D care deține și 44% din părțile sociale ale firmei irlandeze SC S din I, care de la înființarea societății este cea care cumpără produsele fabricate de contestatoare, încheie contracte cu clienți internaționali și lansează comenzi la prețurile practicate pe piața internațională de profil. Prețurile mai mari cu 14-15,5% cu care aceasta vinde clienților săi marfa cumpărată de la societatea contestatoare sunt perfect justificate de activitatea sa proprie de marketing desfășurată pentru comercializarea produselor contestatoarei.

Referitor la constatările organului de inspecție fiscală societatea susține următoarele :

1. S-au încadrat greșit în prevederile art.7 pct.21 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal relațiile de afiliere ale societății cu furnizorul și clientul său principal SC S din I, la care Dl. J D deține 44% din părțile sociale, întrucât se referă la afilierea dintre o persoană fizică și una juridică și nu la afilierea dintre două persoane juridice așa cum este reglementat la articolul de lege.

Persoana controlată este persoană juridică română care a efectuat tranzacții cu o persoană juridică irlandeză SC S fiind vorba de două persoane juridice, dar organele de inspecție fiscală au stabilit că asociatul unic al SC S SRL a avut relații de afiliere cu SC S LTD, în sensul că Dl. J D este asociat la ambele firme. În această situație prețul oricărei tranzacții dintre SC S LTD persoană juridică irlandeză și Dl. J D poate fi considerat preț de transfer.

Contestatoarea susține că SC S SRL și SC S LTD nu sunt persoane afiliate deci, situația acestora nu se încadrează în prevederile de la art.7 pct.21 din Codul fiscal. Dacă legiuitorul ar fi înțeles ca necesară doar una din condițiile de la lit.i) și de la ii) care, faptic descriu aceeași situație în oglindă atunci nu ar fi reglementat de două ori. Ca urmare, condițiile de la literale i), ii) și iii) trebuie îndeplinite două câte două sau toate trei deodată, în oricare din aceste patru variante neîncadrându-se cazul societății contestatoare.

2. Organul de inspecție fiscală este în eroare cu privire la temeiul juridic invocat, respectiv art.7 pct.21 lit.a) din Codul fiscal privind faptul că prețul la care se transferă bunurile între persoane juridice afiliate este **preț de transfer** întrucât temeiul legal se referă la afilierea dintre două persoane fizice.

În ceea ce privește motivarea de drept a organului de inspecție fiscală cu privire la relațiile de afiliere și considerarea aplicabilității prețurilor de transfer aceasta este eronată.

3. Contestatoarea susține că potrivit prevederilor prevederile art.79 alin.2 din OG nr.92/2003 i s-a solicitat dosarul prețurilor de transfer și invocă

prevederile art.11 alin.2 din Codul fiscal, completate cu dispozițiile art.22-41 din Normele la Codul fiscal potrivit cărora prețul de transfer trebuie să reflecte prețul de piață, care se determină prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, respectiv dintre persoane independente, prin compararea dacă persoanele independente cu un comportament adecvat ar fi încheiat astfel de tranzacții în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

Contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală a aplicat eronat prevederile art.11 alin.2 din Codul fiscal și ale art.24 din Normele la Codul fiscal întrucât nu au comparat prețurile societății cu cele practicate de un alt producător de produse similare în tranzacția cu un terț cumpărător, respectiv nu a raportat prețurile practicate de societate la tranzacții necontrolate, independente.

De asemenea, susține că organul de inspecție fiscală a reconsiderat eronat evidențele persoanei afiliate din România întrucât această reconsiderare nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, respectiv între persoane independente.

Totodată, societatea arată că această “comparare” trebuie să țină cont de prevederile pct.31 din Normele la Codul fiscal, inclusiv de funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective și eventual de prevederile art.37 din același act normativ privind cheltuielile cu publicitatea efectuate de firma irlandeză dar de care a beneficiat și societatea contestatoare, cheltuieli demne de luat în considerare pe o piață concurențială în care publicitatea este indispensabilă impunerii pe piață a unui produs.

De asemenea, contestatoarea arată că în ceea ce privește metoda de stabilire a prețului de piață potrivit art.22 alin.6 din Normele de aplicare a Codului fiscal, autoritatea fiscală trebuia să utilizeze metoda folosită de societate cu excepția cazurilor în care prin aceasta nu se reflectă prețul de piață al bunurilor caz în care organul de inspecție fiscală poate alege și folosi metoda cea mai adecvată dintre celelalte metode prevăzute de lege.

Contestatoarea susține că în dosarul prețurilor de transfer întocmit a fost aleasă metoda marjei nete prevăzută de art.11 alin.2 lit.d) din Codul fiscal coroborat cu pct.28 și 29 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, considerată ca fiind cea mai adecvată din cauza imposibilității identificării tranzacțiilor necontrolate dar și pentru că reprezintă o serie de avantaje inerente prezentate la pct.7.2.1., pag.30 din dosarul prețurilor de transfer, cum ar fi:

Permite cel mai vast interval de comparabilitate între entitatea analizată și entități similare independente ceea ce permite adoptarea unei abordări mai puțin restrictive a comparabilității.

Nu necesită informații financiare detaliate cum ar fi valoarea costurilor directe, indirecte și a cheltuielilor administrative precum în cazul metodei cost plus.

Permite analizarea unei game mai largi de indicatori economico-financiari.

Această metodă folosește indicatorul de profitabilitate a costurilor operaționale în domeniul de activitate, respectiv determină cât de profitabilă este activitatea societății față de alte firme din același domeniu.

De asemenea, la pct.7.2.2., pag.32 din dosar sunt explicate motivele respingerii tuturor celorlalte metode prevăzute de Codul fiscal.

În ceea ce privește motivația organului de inspecție fiscală privind înlăturarea metodei utilizată de societate în sensul că *“tranzacțiile efectuate de SC S SRL cu persoane independente nu pot fi comparate și nici ajustate în vederea comparării tranzacțiilor realizate de S cu persoane afiliate”* este eronată deoarece nu a ținut cont că metoda prevede și o a doua comparație care poate fi făcută între marja netă practică de persoane independente terțe și marja netă practică de societate în tranzacțiile cu clientul irlandez. Ori, stabilirea prețurilor de transfer în dosarul întocmit de KPMG se bazează tocmai pe a doua posibilitate de comparare prevăzută de art.29 din HG nr.44/2004. Prin metoda aleasă a marjei nete, prețul de piață al bunurilor furnizate este reflectat, așa cum reiese din dosarul prețurilor de transfer. Ca urmare înlăturarea metodei utilizată de societate este succintă, netemeinică și nelegală, nefiind motivată în drept.

Organul de inspecție fiscală a utilizat metoda cost plus fără a justifica de ce este cea mai adecvată, alegerea și aplicarea acesteia fiind efectuată aleatoriu și cu nerespectarea prevederilor legale, respectiv art.11 alin.2 din Codul fiscal care precizează *“La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată, dintre următoarele metode [...]”*.

De asemenea, contestatoarea susține că potrivit prevederilor legale ajustarea reglementată în cazul prețurilor de transfer are o singură justificare – reflectarea prețului de piață al bunurilor ceea ce presupune din partea organului de inspecție fiscală parcurgerea unor etape, respectiv:

- 1.Examinarea tranzacției dintre SC S SRL și SC S LTD și compararea cu o tranzacție privind aceleași produse între doi terți independenți de pe piață liberă.

2. Determinarea prețului de piață al bunurilor produse de societate prin metoda aleasă de aceasta.

3. Compararea indicatorilor economico-financiari determinați prin această metodă cu cei comparabili de pe aceeași piață din domeniu.

4. În cazul considerării ca neadecvată a metodei aleasă de societate înlăturarea acesteia, justificat, și alegerea motivată a metodei corecte.

5. În cazul constatării unor diferențe semnificative între aplicarea metodei noi la situația societății și rezultatele reale economico-financiare ale societății ajustarea venitului sau a cheltuielii înregistrate și declarate de societate, ori, organul de inspecție fiscală nu a respectat parcurgerea acestor etape.

Societatea susține că nu a aplicat metoda cost plus tocmai datorită dificultății aplicării acestei metode care apare mai ales în momentul folosirii datelor externe referitoare la costuri, datorită aplicării diferitelor standarde de contabilitate de către diferite societăți similare din diferite țări, făcând imposibilă obținerea de informații certe despre tranzacții similare. De asemenea, societatea arată că datele publice disponibile nu permit o identificare a bazei de cost la care ulterior se aplică adaosul. Metoda folosită de SC SCHMIDT SRL pentru stabilirea prețului facturat către SC S LTD nu reprezintă o metodă pură de cost plus întrucât nu este disponibilă o marjă internă care să poată fi comparată.

Chiar dacă ar accepta metoda utilizată de organul de inspecție fiscală contestatoarea arată că în loc să se utilizeze pentru determinarea prețurilor de transfer, majorarea costurilor de producție cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate, organul de inspecție fiscală ia în calcul totalitatea cheltuielilor de exploatare și nu costurile de producție rezultate din contabilitatea de gestiune, ceea ce intră în contradicție cu OMFP nr.1826/2003.

De asemenea, marja reținută de organul de inspecție fiscală de 14% este marja brută a activității partenerului irlandez dar la care aplicându-se costurile suportate de firma irlandeză cu publicitatea, marketingul și vânzarea rezultă o marjă netă semnificativ mai mică care reflectă profitul său real, datorită cărora SC S LTD a înregistrat pierderi.

Contestatoarea arată că metoda cost plus poate fi utilizată la un produs prin raportare la baza de cost pe unitatea de produs iar costul pe unitatea de produs nu poate include costurile fixe care sunt imposibil de absorbit datorită faptului că fabrica funcționează la un volum de producție sub capacitatea de producție totală. În plus organul de inspecție fiscală nu folosește o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului ci folosește un raționament propriu de calcul a unei marje de profit interne pe baza utilizării datelor din contabilitatea financiară și nu din contabilitatea de gestiune. De asemenea, nu efectuează nici o comparație așa cum prevede Codul fiscal, de altfel nici nu este posibilă deoarece societatea nu a avut tranzacții cu persoane independente, motiv pentru care nu a utilizat această metodă.

Ca urmare, societatea susține că metoda utilizată de organul de inspecție fiscală nu numai că nu este adecvată dar a fost aplicată defectuos, ceea ce face ca obligațiile fiscale stabilite suplimentar și cele accesorii să nu fie corecte și mai mult să nu fie datorate.

Referitor la pierderile înregistrate de societate pe perioada 2005 – 2007 contestatoarea arată că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind o consecință a vânzării către persoana afiliată deoarece sunt reflectate prin prisma indicatorului financiar NCP (net cost plus) în dosarul prețurilor la pag.48. Astfel, societatea susține că în perioada de

Început a unei societăți există o serie de costuri fixe cu echipamentele achiziționate sau închiriate, cu chiria pentru spațiul de producție, cu personalul administrativ care nu pot fi acoperite din venitul realizat din vânzări.

De asemenea, susține că în anul 2005 producția a fost abia demarată, a crescut treptat în următorii doi ani, 2006-2007, și concomitent a crescut nivelul vânzărilor și a numărului de angajați.

Ca regulă generală, societatea arată că în perioada de început există un decalaj între momentul realizării producției și momentul realizării vânzărilor precum și între veniturile din vânzări și veniturile care ar fi obținute în condiții de utilizare maximă a capacității de producție, venituri care ar acoperi costurile fixe, costurile variabile și ar genera profit.

Astfel, societatea a luat ființă în anul 2005 iar în anii 2006 și 2007 nu a reușit să ajungă la capacitatea de producție optimă care să asigure pragul de rentabilitate, totuși în anul 2008 societatea a intrat într-un flux optim de activitate în pofida turbulențelor economice de pe piața internațională.

Astfel, constatările organului de inspecție fiscală că "*societatea a creat deliberat un concept*" de recuperare doar parțială a cheltuielilor din prețul practicat surprind trunchiat doar unele dintre aspectele prezentate iar ajustarea bazei impozabile a societății nu face altceva decât să pună societatea într-o situație foarte dificilă cu riscul intrării în incapacitate de plată și a opririi producției luând în considerare instituirea sechestrului asigurător asupra tuturor utilajelor și nu în ultimul rând cu un impact social asupra persoanelor angajate în număr de două sute de persoane.

Referitor la susținerile că societatea a refuzat expunerea argumentelor sale la întâlnirile cu organul de inspecție fiscală contestatoarea arată că nu sunt reale, acesta a refuzat să ia în considerare alte documente decât cele strict solicitate.

Totodată, societatea precizează că intenționează să recurgă la protecția oferită de art.26 din Convenția dintre România și Irlanda pentru evitarea dublei impuneri, ratificată prin Legea nr.208/2000 a cărei aplicabilitate este recunoscută și de art.22 din Normele la Codul fiscal sau/și la procedura arbitrajului independent la nivelul UE în modalitatea prevăzută de Convenția de arbitraj a Uniunii Europene, la care România a devenit parte prin aderarea sa la UE și prin adoptarea ulterioară a Deciziei Consiliului European nr.2008/493/EC.

Scopul acestor demersuri este de a asigura că problemele prețului de transfer sunt coordonate între diferite state astfel încât contribuabilii să nu sufere o dublă impozitare ca rezultat al ajustării făcute de autoritățile unui stat fără ca o ajustarea corespunzătoare să fie făcută din celălalt stat. Prin aceste proceduri statele respective trebuie să ajungă la o înțelegere pentru o aplicare corectă a principiilor economiei de piață.

## **II. Prin Decizia de impunere emisă de Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:**

Organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada verificată societatea a avut relații de afiliere cu principalul furnizor, respectiv unicul client al acesteia Dl. D J –asociat unic și administrator al SC S SRL, deținând 60% din părțile sociale ale SC S LTD, afilierea încadrându-se în prevederile art.7 pct.21 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor legale în vigoare prețul la care se transferă bunurile reprezintă preț de transfer.

În vederea stabilirii prețurilor de transfer, potrivit art.79 alin.2 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilii au obligația să întocmească și să prezinte dosarul prețurilor de transfer, astfel că, prin adresa s-a solicitat societății să prezinte acest dosar.

Din dosarul prețurilor de transfer prezentat de societate în timpul verificării a rezultat că societatea a ales metoda marjei nete prevăzută de pct.28 și 29 din HG nr.44/2004 și art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului și estimarea acesteia pe baza venitului obținut de aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei nete obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Aceasta presupune efectuarea unor comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceeași indicatori ai persoanelor independente care activează în același domeniu.

Conform celor prezentate în dosarul prețurilor de transfer la pct.7.2.1. alin.2 *“tranzacțiile efectuate de SC S SRL nu pot fi comparate și nici ajustate în vederea comparării tranzacțiilor realizate de S cu persoane afiliate”* organul de inspecție fiscală nu și-a însușit această metodă astfel că, a procedat la ajustarea sumei veniturilor societății pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor din cadrul respectivei tranzacții **utilizând metoda cost plus.**

Astfel, s-a constatat că la baza stabilirii prețului de vânzare a stat următoarea strategie:

-65% din prețul de vânzare este reprezentată de costul de achiziție a materiei prime:

-35% din prețul de vânzare este destinat pentru acoperirea celorlalte cheltuieli și obținerea unei marje de profit.

S-a constatat că asupra costului de achiziție a produselor de la SC S SRL societatea din Irlanda aplică în medie un procent de 14-15,5% realizându-se astfel prețul de vânzare al produselor către clientul final.

Din verificări s-a constatat că societatea înregistrează un nivel al cheltuielilor din activitatea de exploatare mai mare decât cel stabilit prin

sistemul prezentat – cheltuielile materiale din contul 601 reprezentând 71,51% și 73,49% , și care nu se regăsesc în totalitate în valoarea veniturilor în vederea recuperării acestora prin prețul de vânzare practicat.

### **Impozit pe profit**

#### **Perioada supusă inspecției fiscale 11.05.2005 – 30.09.2008.**

S-a constatat că societatea a desfășurat activitate principală constând în “fabricare alte produse din cauciuc” cod CAEN 2513.

Având în vedere prevederile OMFP nr.1826/2003 și OMFP nr. 752/2005 actualizat prin OMFP nr.2374/2008, ale art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, 22 și 44 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.11 din HG nr.1840/2004, organul de inspecție fiscală a constatat că prețul de piață este prețul care l-ar fi convenit într-o tranzacție similară, entități independente.

Din verificarea documentelor societății s-a constatat că:

În baza contractului de vânzare-cumpărare comercială încheiat între SC S SRL în calitate de vânzător și SC S LTD în calitate de cumpărător, vânzătorul se obligă să vândă covorașe de diferite dimensiuni și culori iar cumpărătorul să le cumpere conform comenzilor transmise de acesta, pe cale electronică direct în sistemul P.

Prețul mărfurilor va fi cel stabilit în comenzi.

Societatea a închiriat un spațiu de la SC T SA conform Contractului de închiriere și pentru care a depus notificare în vederea taxării operațiunilor prevăzute de art.141alin.2 lit.k) din Codul fiscal, prin adresa, data de la care optează fiind 01.03.2003.

În luna decembrie 2005 societatea a înregistrat producție în valoare de .....lei pentru care a evidențiat un cost de producție prestabilit în sumă de ..... lei, din care materiale ..... lei, manoperă ..... lei și cheltuieli comune ale secției ..... lei, deci cu o pierdere în sumă de ..... lei.

Din contul de profit și pierdere pe anul 2005 a rezultat că pentru obținerea unor venituri din exploatare în sumă de ....., societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în valoare de ..... lei, din care ..... lei aferente producției imobilizate iar diferența de ..... lei cheltuieli de exploatare ceea ce a condus la înregistrarea unei pierderi din exploatare în sumă de ..... lei.

S-a constatat că pentru realizarea produselor în valoare de ..... lei societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă de ..... lei, valoarea de ..... lei reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri dar neevidențiate în valoarea veniturilor pentru recuperarea prin prețul de vânzare practicat stabilit în baza comenzii ceea ce a condus la realizarea de pierderi pe anul 2005. S-a constatat că societatea și-a stabilit în



mod deliberat un concept prin care prin prețul de vânzare își recuperează doar contravaloarea materiei prime de bază consumate și o oarecare cotă din cheltuielile perioadei, produsele fiind livrate dintr-o societate cu asociat unic persoană fizică către o societate din CEE în care respectiva persoană deține 60% din părțile sociale și care, la refacturarea către clienți aplică un adaos comercial de până la 14% , tranzacția încadrându-se în prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca fiind tranzacție între persoane afiliate. În această situație autoritatea fiscală poate ajusta suma venitului sau cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață pornind de la costul mărfurilor la care se adaugă o cotă normală de profit pentru domeniul de activitate al contribuabilului.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a constatat că în această situație potrivit pct.26 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, determinarea prețului de piață se bazează pe costurile principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului punctul de plecare fiind în cazul persoanelor afiliate, costurile producătorului – SC S SRL.

În baza prevederilor art.11 alin.2 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cadrul persoanelor afiliate organul fiscal poate ajusta suma veniturilor pentru a reflecta prețul real al bunurilor, **fapt pentru care a utilizat metoda cost plus, prin care, prețul de piață a fost stabilit pe baza costurilor din contabilitatea financiară, majorate cu marja de profit practică de societate.**

Astfel, **pe anul 2005**, rezultatul din exploatare a fost obținut eronat fapt pentru care s-a procedat la recalcularea acestuia rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de ..... lei cu un **impozit aferent în sumă de ..... lei**. Pentru neachitarea în termenul de scadență a impozitului pe profit au fost calculate **majorări de întârziere în sumă de ..... lei**.

**Pe anul 2006, s-a constatat că** societatea a înregistrat profit în sumă de ..... lei din care s-a scăzut pierderea fiscală de recuperat din anul 2005 în sumă de ..... față de ..... lei și rezerva legală de .. lei, s-au adunat cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei rezultând profit impozabil în sumă de ..... lei, cu un impozit pe profit în sumă de ..... lei, față de ..... lei.

Ulterior, la data de 22.04.2008 societatea a depus declarația rectificativă în care pierderea fiscală din anul 2005 este înregistrată în sumă de ..... lei, evidențiată în Declarația privind impozitul pe profit , cheltuielile nedeductibile au fost majorate cu suma de ..... lei rezultând un profit impozabil în sumă de ..... lei cu un impozit datorat în sumă de ..... lei.

De asemenea, la data **de 12.11.2008 societatea a depus declarație rectificativă pe anul 2006 prin care au fost diminuate veniturile din exploatare cu suma de ..... lei**, au fost majorate

cheltuielile nedeductibile și s-a înregistrat pierdere fiscală în sumă de ..... lei precum și impozit pe profit virat în plus în sumă de ..... lei.

Având în vedere aceste modificări, organul de inspecție fiscală a constatat că la data de 02.07.2006 s-a încheiat între cele două societăți contractul de prelucrare în regim de perfecționare activă pentru obținerea de produse din cauciuc, materiile prime fiind trimise de firma străină, prețurile și termenele fiind negociate între părți pentru fiecare lot de produse.

Din verificări a rezultat că societatea nu a evidențiat materiile prime în clasa de conturi 6 iar prețul unitar reflectat în invoice reprezintă în fapt costul real al operațiunii de prelucrare în regim de perfecționare activă, în care se regăsește și marja de profit a activității din exploatare ce reprezintă 12,08%.

Potrivit prevederilor legale în vigoare organul de inspecție fiscală a constatat că prețul unitar stabilit pentru unitatea de produs trebuia să cuprindă cheltuielile directe pe unitatea de produs, cheltuielile indirecte și marja de profit a prestatorului și nu doar cheltuielile cu manopera.

În vederea diminuării nejustificate a veniturilor din exploatare declarate la 23.04.2007 societatea a depus la data de 12.11.2008 declarația rectificativă privind impozitul pe profit pe anul 2006 întocmită pe baza unui calcul extracontabil fără documente justificative.

În timpul controlului s-a constatat că la baza acestei declarații a stat documentația întocmită de KPMG.

Pe baza calculului efectuat de KPMG societatea a emis la data de 19.11.2008 factura care stornează facturile, în valoare de ..... euro, reprezentând ..... lei la un curs de 1 EUR = 3,5550 lei achitate integral la 30.04.2006 și 30.09.2006, emițând concomitent factura la valoarea de ..... euro, respectiv ..... lei pentru 1 Euro = 3,8252 lei, diminuând veniturile din activitatea de bază pe anul 2006 cu ..... euro reprezentând ..... lei la 1 euro = 3.13354 lei față de ..... lei echivalentul a ..... euro la 1 euro = 3.4977 lei, evidențiată în declarația rectificativă depusă la data de 12.11.2008 pentru anul 2006

Calculul efectuat de KPMG a avut la bază diminuarea valorii facturate și încasate cu valoarea materialelor primite spre prelucrare în regim de perfecționare activă pentru care administratorul susține, fără dovezi, că în prețul unitar aplicat se regăsesc din eroare și aceste materiale.

Din analiza rapoartelor de producție a rezultat că materialele primite spre prelucrare reprezintă ..... lei, cele evidențiate în contul 301 "Materii prime" ..... lei, manopera ..... lei, cheltuieli comune ale secției ..... lei deci, un total de ..... lei, pentru o producție de ..... lei, cu o pierdere de ..... lei.

Din analiza bonurilor de consum au rezultat materiale returnate ..... lei și materiale justificate cu decontul prezentat biroului vamal în valoare de ..... lei, nefiind evidențiate în conturile de cheltuieli.

Din calculul costului de producție a rezultat costul producției obținute de ..... lei pentru producția de .....lei, cu o pierdere de ..... lei.

Societatea a evidențiat la intrări cantitatea de ..... buc. și la ieșiri cantitatea de ..... buc. cu un pret unitar mediu de ..... lei/buc.și cu ... lei/buc. la ieșirea din gestiune, prețul mediu unitar realizat pentru operațiunile de prelucrare pe bucată reprezintă ... lei/buc. iar prețul mediu unitar facturat pentru operațiunile de prelucrare de ... lei/buc., situație în care societatea realizează un profit impozabil pe bucată de ... lei/buc. ceea ce conduce la o marjă de profit de 16%. În condițiile în care contravaloarea mărfurilor primite spre prelucrare ar fi fost inclusă în prețul unitar mediu realizat acesta ar fi reprezentat ... lei/buc. deci, peste prețul mediu facturat pentru operațiunile de prelucrare.

Potrivit celor de mai sus organul de inspectie fiscală a constatat că societatea a depus nejustificat declarația rectificativă prin care și-a diminuat veniturile din exploatare cu suma de ..... lei și în mod eronat a emis factura de stornare a facturilor în valoare de ..... lei precum și emiterea facturii pentru valoarea de ..... lei rezultând o diminuare a veniturilor din exploatare de ..... lei, față de ..... lei.

Ca urmare s-a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de ..... lei.

Organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit pe anul 2006 rezultând un profit impozabil în sumă de .....lei și **impozit pe profit aferent de ..... lei.**

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că pe anul 2006 societatea a înregistrat potrivit datelor din contabilitatea financiară costuri de producție în sumă de ..... lei pentru o producție raportată în sumă de ..... lei deci, cu o pierdere de ..... lei, evidențiind în contabilitate ..... buc. covorașe PVC ceea ce reprezintă ... lei/buc. si respectiv ... lei/buc.

În anul 2006 societatea a livrat ..... buc. la o valoare de ..... lei pentru care a evidențiat venituri în sumă de ..... lei, ceea ce reprezintă .. lei/buc.-ieșiri și ... lei/buc.-vânzări.

De asemenea, s-a constatat că în trim.IV 2006 societatea a raportat producție de ..... lei și a **evidențiat în rapoartele de producție** costuri în valoare de ..... lei din care materiale ..... lei (83,61%), manoperă ..... lei (9,83%) și cheltuieli comune secției de ..... lei (6,56%) deci peste valoarea producției raportate, în condițiile în care în contabilitatea financiară cheltuielile reprezintă ..... lei din care, materiale ..... lei, în contul 601 ..... lei, repectiv 74,53%, manopera .....lei, respectiv 9,43% și cheltuieli comune secției ..... lei, respectiv 16,04% prin valorificarea produselor înregistrându-se valoarea de ..... lei deci, cu un profit de ..... lei în

situația în care **în contabilitatea de gestiune** s-au evidențiat costuri pentru obținerea producției în valoare de ..... lei, înregistrând o pierdere de ..... lei care, prin valorificarea produselor se reduce doar cu .... lei.

Potrivit celor de mai sus organul de inspecție fiscală a constatat că societatea înregistrează cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri dar care nu sunt evidențiate în valoarea veniturilor în vederea recuperării acestora prin prețul de vânzare ceea ce a condus la înregistrarea de pierderi pe anul 2006, societatea stabilindu-și în mod deliberat un concept prin care din prețul de vânzare își recuperează doar contravaloarea materiilor prime de bază consumate, produsele fiind livrate dintr-o societate cu asociat unic persoană fizică către o societate din CEE în care deține 60% din părțile sociale și care la refacturare aplică un adaos comercial de până la 14%. Potrivit celor constatate organul de inspecție fiscală a încadrat tranzacția în prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 ca fiind tranzacție între persoane afiliate, situație în care autoritatea fiscală poate ajusta suma venitului sau cheltuielii oricăruia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață a mărfurilor livrate plecând de la costul mărfurilor la care se adaugă o cotă normală de profit pentru domeniul de activitate al contribuabilului.

În baza prevederilor pct.26 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a constatat că determinarea prețului pieței se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului , punctul de plecare fiind, în cazul persoanelor afiliate, costul producătorului, în speță SC S SRL.

Ca urmare, **organul de inspecție fiscală a utilizat metoda cost plus conform prevederilor art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003**, prin care prețul de piață a fost stabilit pe baza costurilor bunurilor din contabilitatea financiară, majorate cu marja de profit practică de societate.

De asemenea, s-a constatat că rezultatul din exploatare pe trim.IV 2006 a fost evidențiat eronat, fapt pentru care s-a procedat la calcularea acestuia rezultând un profit suplimentar în sumă de ..... lei, cu un impozit pe profit aferent datorat în sumă de ..... lei, cu termen scadent la 15.04.2007. Societatea a evidențiat pe trim.IV 2006 impozit pe profit în sumă de ..... lei **rezultând o diferență de ..... lei** cu scadență de plată 15.04.2007.

Astfel, organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea impozitului pe profit aferent anului 2006 rezultând un **impozit pe profit în sumă de ..... lei** din care societatea a evidențiat inițial ..... lei dar pe care apoi l-a stornat deși a achitat prin compensare din TVA la data de 08.03.2007, suma de .....lei.

Pentru neachitarea în termenul legal au fost calculate **majorări de întârziere pentru perioada 16.04.2007 – 28.02.2009 în sumă de ..... lei.**

**La data de 31.12.2007** societatea a înregistrat pierdere în sumă de ..... lei, pierderea brută per total fiind de ..... lei, evidențiată în declarația privind impozitul pe profit la care se adaugă dobânzi în sumă de ..... lei și se scad cheltuielile nedeductibile în sumă de ..... lei, pierderea de raportare fiind de ..... lei.

S-a constatat că la data de 13.11.2008 societatea a depus declarație rectificativă pentru anul 2007 în care la rândul 38, societatea a înregistrat pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ..... lei, preluată nejustificat .

Urmarea verificării documentelor s-a constatat că societatea a evidențiat la intrări o cantitate de ..... buc. covoare din care ..... buc. PVC și ..... buc. cauciuc la o valoare de producție raportată prin raportul de producție de ..... lei din care ..... pentru PVC și ..... lei pentru cauciuc, pentru care potrivit contabilității de gestiune cheltuielile reprezintă ..... lei din care, cheltuieli cu materii prime în valoare de ..... lei, **valoare ce se regăsește și în contabilitatea financiară** dar cheltuielile de exploatare înregistrate sunt în valoare de ..... lei.

S-a constatat că **în rapoartele de producție** pentru covoare PVC cheltuielile materiale reprezintă 67% din valoare iar pentru covoare cauciuc 69% din valoare iar în valoarea cheltuielilor cu materialele sunt cuprinse doar materiale evidențiate în contul 601 "*materii prime*", diferențele de 33% respectiv 31% reprezintă cheltuieli (manopera + cheltuieli comune secție).

**În contabilitatea de gestiune** cheltuielile activității de bază reprezintă ..... lei (79%) din care materii prime sunt de ..... lei.

Față de cele prezentate organul de inspecție fiscală a constatat că la stabilirea prețurilor de intrare în gestiune a produselor societatea a luat în considerare cheltuieli în sumă de ..... lei, pentru o producție de ..... lei, față de ..... lei, ceea ce conduce la conceptul că societatea lucrează în profit, înregistrându-se un preț unitar pentru produsele intrate în gestiune de ....lei/buc. pentru care s-a cheltuit .... lei/buc. față de .... lei/buc..

În anul 2007, societatea a vândut ..... buc. covoare din care ..... buc. PVC și ..... buc. cauciuc, ieșirea din gestiune efectuându-se la valoarea de .... lei/buc. pentru care se facturează la .... lei/buc. înregistrându-se o diferență în plus de .... lei/buc. față de valoarea din rapoartele de producție și o diferență în minus de .... lei/buc. față de cheltuielile înregistrate în activitatea de exploatare a societății.

S-a constatat că raportul de producție se întocmește la finele lunii avându-se în vedere valorile Euro/mp la cursul BNR din ultima zi a lunii (Euro/mp x valoarea materialelor în euro + Euro/mp x alte cheltuieli în Euro =total valoare Euro); această valoare se înmulțește cu valoarea de 1 Euro la cursul BNR din ultima zi a lunii obținându-se valoarea producției realizate

care apoi se împarte la mp obținuți, rezultând prețul unitar pe mp; mp obținuți se împart la numărul de bucăți obținute rezultând un coeficient de transformare care se aplică asupra prețului unitar pe mp obținându-se prețul unitar pe buc., **la facturare plecându-se de la un preț care se încadrează în prețul de vânzare transmis prin comandă conform prevederilor din contractul și nu la valoarea pe unitatea de produs determinată pe baza cheltuielilor efective pentru producerea acestuia.**

Potrivit celor prezentate organul de inspecție fiscală a constatat că societatea și-a stabilit în mod deliberat un concept prin care din prețul de vânzare își recuperează doar contravaloarea materiilor prime de bază consumate (ca o cheltuială variabilă) și o oarecare cotă din cheltuielile perioadei (care afectează marja de profit), produsele fiind livrate dintr-o societate cu asociat unic persoană fizică către o societate din CEE în care deține 60% din părțile sociale și care, la refacturarea către clienți aplică un adaos comercial de până la 14%. Potrivit celor constatate organul de inspecție fiscală a încadrat tranzacția în prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 ca fiind tranzacție între persoane afiliate, situație în care autoritatea fiscală poate ajusta suma venitului sau cheltuielii oricăruia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață a mărfurilor livrate plecând de la costul mărfurilor la care se adaugă o cotă normală de profit pentru domeniul de activitate al contribuabilului.

În baza prevederilor pct.26 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a constatat că determinarea prețului pieței se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului, punctul de plecare fiind, în cazul persoanelor afiliate, costul producătorului, în speță, SC S SRL.

Ca urmare, **organul de inspecție fiscală a utilizat metoda cost plus conform prevederilor art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003, prin care prețul de piață fost stabilit pe baza costurilor bunurilor din contabilitatea financiară, majorate cu marja de profit practică de societate.**

De asemenea, s-a constatat că rezultatul din exploatare pe trim.IV 2007 a fost evidențiat eronat fapt pentru care s-a procedat la calcularea acestuia rezultând un profit suplimentar în sumă de ..... lei cu un **impozit pe profit aferent datorat de ..... lei** cu termen scadent la 15.04.2008.

Pentru neachitarea în termenul legal au fost calculate **majorări de întârziere pentru perioada 16.04.2007 – 28.02.2009 în sumă de ..... lei.**

**Pe perioada 01.01.2008 – 30.09.2008,** organul de inspecție fiscală a constatat, pe baza documentelor verificate, că societatea a evidențiat la intrări o cantitate de ..... buc. covoare din care ..... buc. PVC și ..... buc. cauciuc la o valoare de producție raportată prin raportul de

producție de ..... lei, din care ..... lei pentru PVC și ..... lei pentru cauciuc, pentru care potrivit contabilității de gestiune cheltuielile reprezintă ..... lei din care, cheltuieli cu materii prime – cont 601”materii prime” - în valoare de ..... lei, valoare ce se regăsește și în contabilitatea financiară dar cheltuielile de exploatare înregistrate sunt în valoare de ..... lei.

În rapoartele de producție pentru covoare PVC cheltuielile materiale reprezintă 71,53% din valoare iar pentru covoare cauciuc 71,57% din valoare iar în valoarea cheltuielilor cu materiale sunt cuprinse doar materiale evidențiate în contul 601”*materii prime*”, diferențele de 28,47% respectiv 28,43% reprezintă cheltuieli (manopera + cheltuieli comune secție).

În contabilitatea de gestiune cheltuielile activității de bază reprezintă ..... lei (82%) din care materii prime sunt de ..... lei.

Față de cele prezentate organul de inspecție fiscală a constatat că la stabilirea prețurilor de intrare în gestiune a produselor societatea a luat în considerare cheltuieli în sumă de ..... lei, pentru o producție de ..... lei față de ..... lei, înregistrându-se un preț unitar pentru produsele intrate în gestiune de .... lei/buc. pentru care s-a cheltuit .... lei/buc. față de .... lei/buc..

În primele 9 luni ale anului 2008 societatea a vândut ..... buc. covoare din care ..... buc. PVC și ..... buc. cauciuc, ieșirea din gestiune efectuându-se la valoarea de .... lei/buc. pentru care se facturează la .... lei/buc. înregistrându-se o diferență în plus de ... lei/buc. față de valoarea din rapoartele de producție și o diferență în minus de ...lei/buc. față de cheltuielile înregistrate în activitatea de exploatare a societății.

Raportul de producție se întocmește la finele lunii avându-se în vedere valorile Euro/mp la cursul BNR diun ultima zi a lunii (Euro/mp x valoarea materialelor în euro + Euro/mp x alte cheltuieli în Euro =total valoare Euro; această valoare se înmulțește cu valoarea de 1 Euro la cursul BNR din ultima zi a lunii obținându-se valoarea producției realizate care apoi se împarte la mp obținuți, rezultând prețul unitar pe mp; mp obținuți se împart la numărul de bucăți obținute rezultând un coeficient de transformare care se aplică asupra prețului unitar pe mp obținându-se prețul unitar pe buc.) **la facturare plecându-se de la un preț care se încadrează în prețul de vânzare transmis prin comandă conform prevederilor din contractul și nu la valoarea pe unitatea de produs determinată pe baza cheltuielilor efective pentru producerea acestuia.**

La data de 30.09.2008 societatea a evidențiat în bilanțul contabil un impozit virat în sumă de .....lei din care a evidențiat și virat ..... lei rămânând de virat ..... lei.

Pentru neachitarea în termenul legal au fost calculate **majorări de întârziere pentru perioada 27.10.2008 – 28.02.2009 în sumă de ..... lei.**

Totodată, pentru nerespectarea reglementărilor privind determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent pe baza formularului 101 – Declarație privind impozitul pe profit pe anul 2006 și respectiv 2007, în baza prevederilor OMFP nr.35/2005, cu modificările și completările ulterioare și ale OP ANAF nr.101/2008, fapta care se menține și la data prezentei inspecții fiscale constituie contravenție conform prevederilor art.41 pct.2 lit.b) din Legea contabilității nr.82/2001, republicată, în anul 2008, drept pentru care se sancționează societatea cu **amendă în sumă de .....lei**, întocmindu-se proces verbal de sancționare și constatare a contravențiilor.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**I. În ceea ce privește:**

- **impozit pe profit;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,**

**1. Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia cele două persoane juridice nu sunt persoane afiliate,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă tranzacțiile comerciale dintre societate și unicul client SC S se încadrează în categoria tranzacțiilor dintre persoane afiliate în condițiile în care asociatul unic și administratorul societății contestatoare DI. D J deține 60% din părțile sociale ale societății din I.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a derulat relații comerciale cu principalul furnizor, respectiv unicul client SC S LTD. Asociatul unic și administratorul societății DI. D J deține 60% din părțile sociale ale societății din Irlanda.

Organul de inspecție fiscală a constatat că cele două societăți comerciale sunt afiliate, afiliere care se încadrează în prevederile art.7 pct.21 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, conform prevederilor art.7 pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

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

***a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;***



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

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;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.[...]

**31. titlu de participare - orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică sau la un fond deschis de investiții;”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, **persoanele afiliate** în sensul celor prevăzute la art.7 pct.21 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă persoanele între care există relațiile definite de actele normative în vigoare.

Prin declarația reprezentantului societății din data de 11.07.2008, respectiv DI. D J, cetățean irlandez –asociat unic și administrator al societății contestatoare -, anexată la dosarul cauzei, se precizează ca deține în totalitate părțile sociale la SC S SRL j și deține 60% din părțile sociale la SC S LTD , precum și faptul că SC S SRL primește toate comenzile de la SC S LTD .

Potrivit celor declarate pe propria răspundere de asociatul unic al societății contestatoare rezultă că în perioada verificată deținea 60% din părțile sociale ale SC S LTD , singurul furnizor și cumpărător al produselor fabricate, fapt ce rezultă de altfel și de la pag.13 din dosarul prețurilor de transfer “**Acțiunile S LTD sunt deținute de J D (44%), D D (26,4%), restul acțiunilor fiind deținute de către investitorii B din E (9,6%). De menționat că acțiunile deținute de către investitorii B sunt acțiuni preferențiale vândute de către J D**”.

Ca urmare, susținerea societății potrivit căreia nu i se aplică prevederile art.7 pct.21 alin.2 lit.b) din Legea nr.5714/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât se referă la afilierea dintre o persoană fizică și

una juridică și nu la afilierea dintre două persoane juridice așa cum este reglementată la art.7 pct.21 alin.2 lit.c) din Codul fiscal, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a arătat anterior, **conceptul de afiliere este definit de legiuitor și prin controlul efectiv al unei persoane juridice de către o persoană fizică deținătoare de titluri de participare la persoana juridică.**

În aceste condiții se reține că persoana fizică DI. D J, cetățean irlandez, este asociat unic și administrator al SC S SRL controlând deplin această societate și totodată deține un procent de 60% din părțile sociale ale SC S LTD, poziție care îi permite să controleze activitatea comercială a societății irlandeze.

În concluzie, se reține faptul că relația economică dintre cele două societăți comerciale se încadrează în prevederile art.7 pct.21 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003, respectiv persoana fizică DI. D J îndeplinește cele două condiții, în sensul că deține peste minimul de 25% din valoarea titlurilor de participare la societatea străină și implicit controlul la societatea irlandeză

De asemenea, în ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia situația celor două societăți nu se încadrează în nici una din condițiile prevăzute la art.7 pct.21 alin.2 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că aceste condiții trebuie îndeplinite două câte două și ca urmare societatea contestatoare nu este afiliată cu societatea din Irlanda, nu se poate reține ca fiind favorabil în soluționarea contestației deoarece așa cum s-a analizat mai sus relația de afiliere dintre cele două societăți se încadrează în prevederile art.7 pct.21 alin.2 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu în prevederile art.7 pct.21 alin.2 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, în dosarul prețurilor de transfer prezentat de societate la cererea organului de inspecție fiscală, document ce se întocmește numai în cazul tranzacțiilor cu persoane afiliate sau din grup, se recunoaște implicit relația de afiliere cu societatea din Irlanda, așa cum se precizează la pct.3.1.2. de la pag.13 *“Grupul Schmidt este format din următoarele societăți:*

*-S LTD cu sediul în I*

*-S SRL cu sediul în, România”.*

Potrivit celor prezentate nu se rețin argumentele contestatoarei referitoare la faptul că cele două persoane juridice nu sunt afiliate, drept pentru care la punctul 2 din decizie se vor analiza prețurile de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate.

**2. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare calculate ca urmare a stabilirii prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoane afiliate, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală**

de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în condițiile în care, la analizarea prețului de transfer aferent tranzacțiilor dintre societatea contestatoare și persoana afiliată din Irlanda organele de inspecție fiscală nu au prezentat motivele pentru care au ales altă metodă de comparare decât cea prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer, așa cum prevăd normele legale în vigoare.

Perioada verificată: 11.05.2005 - 31.12.2007.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a derulat relații comerciale cu principalul furnizor, respectiv unicul client SC S LTD care, așa cum s-a arătat la pct.1 din decizie, sunt tranzacții între persoane afiliate iar prețul la care se transferă bunurile în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate **reprezintă preț de transfer**.

Ca urmare a solicitării organului de inspecție fiscală societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer din care rezultă că la determinarea prețurilor de transfer s-a **ales metoda marjei nete** prevăzută de pct.28 și 29 din HG nr.44/2004 și art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală nu și-a însușit această metodă astfel că a procedat la ajustarea sumei veniturilor societății pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor din cadrul respectivei tranzacții **utilizând metoda cost plus**.

Urmarea verificării documentelor s-a constatat că la baza stabilirii prețului de vânzare de către societate a stat următoarea strategie:

-65% din prețul de vânzare este reprezentat de costul de achiziție a materiei prime:

-35% din prețul de vânzare este destinat pentru acoperirea celorlalte cheltuieli și obținerea unei marje de profit.

Din documentele analizate s-a constatat că societatea a înregistrat un nivel al cheltuielilor din activitatea de exploatare mai mare decât cel stabilit prin sistemul prezentat – cheltuielile materiale din contul 601 "materii prime" reprezentând 71,51% - 73,49%, și care nu se regăsesc în totalitate în valoarea veniturilor în vederea recuperării acestora prin prețul de vânzare practicat.

Ca urmare a recalculării prețului de transfer prin metoda cost plus organul de inspecție fiscală a stabilit diferență de impozit pe profit datorată bugetului precum și majorări de întârziere aferente.

În drept, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri,*

dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

**(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.”**

Potrivit art.11 alin.2 din același act normativ:

**“2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:**

**a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;**

**b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;**

**c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;**

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

Conform prevederilor pct.22, 23, 24, 26, 28 și 29 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“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. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea**

veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

[...]

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 cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost-plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

[...]

#### 26. Metoda cost-plus

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care

**poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă.**

[...]

28. În sensul **art. 11** alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de **Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică** se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.”

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

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

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

Ca urmare, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevăzute metodele de estimare a prețului de piață al unor astfel de tranzacții printre acestea regăsindu-se și metoda marjei nete prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer.

Conform pct.29 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

**"29. Metoda marjei nete**

*Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană*

în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente, care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri”.

Prin urmare, metoda marjei nete de stabilire a prețului de piață presupune compararea între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate cu aceeași indicatori ai persoanelor independente care desfășoară tranzacții similare.

Din interpretarea textului de lege menționat rezultă că estimarea marjei nete a profitului se efectuează prin:

1. compararea nivelului acesteia obținut în tranzacțiile societății afiliate cu persoane independente, sau
2. pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile realizate între persoane independente, în cazul în care societatea afiliată nu a desfășurat tranzacții cu persoane independente.

Ca urmare, potrivit pct.7.2.1, din dosarul prețurilor de transfer societatea a precizat motivul pentru care nu a efectuat compararea indicatorului economico-financiar al societății afiliate cu același indicator al societății independente cu care aceasta desfășoară tranzacții similare și a procedat la cea de-a doua modalitate, respectiv compararea indicatorului economico-financiar al persoanei afiliate cu indicatorul economico-financiar al persoanelor independente care desfășoară tranzacții similare, modalitate care poate fi utilizată la stabilirea prețului de piață potrivit principiilor directoare din Ghidul OECD la care legislația internă a aderat.

Astfel, constatarea de la pag.8 din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, potrivit căreia: *“Conform celor stipulate la pct.7.2.1. alin.2 din dosarul prețurilor de transfer “tranzacțiile efectuate de SC S SRL, cu persoane independente nu pot fi comparate și nici ajustate în vederea comparării tranzacțiilor realizate de S LTD cu persoane afiliate”, fapt pentru care controlul nu își însușește această metodă, la SC S SRL nu se regăsesc elemente care impun aplicarea acesteia, situație în care controlul a procedat la ajustarea sumei veniturilor societății pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor din cadrul respectivei tranzacții, utilizând în acest sens metoda cost plus”, nu poate fi reținută, deoarece așa cum s-a precizat mai sus societatea avea posibilitatea să aplice a doua modalitate de comparare ce constă în compararea indicatorului economico-financiar al persoanei afiliate cu indicatorul economico-financiar al persoanelor independente care desfășoară tranzacții similare în condițiile în care,*

compararea indicatorului economico-financiar al societății cu același indicator al unor persoane independente cu care ar desfășura tranzacții nu a fost posibilă societatea neavând astfel de tranzacții, în perioada verificată.

**II. Referitor la majorările de întârziere în sumă de 104.802 lei aferente impozitului pe profit declarat la 30.09.2008**, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit declarat la data de 30.09.2008 în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, așa cum rezultă de la pag.37 din raportul de inspecție fiscală, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere contestată, societatea a evidențiat conform bilanțului contabil la data de 30.09.2008 impozit pe profit datorat în sumă de ..... lei din care a achitat suma de ..... lei rămânând de virat suma de ..... lei.

Pentru neplata la termenul scadent a diferenței de impozit pe profit au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei pentru care societatea nu aduce argumente prin contestație care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) motivele de fapt și de drept;”*

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Potrivit prevederilor legale de mai sus și având în vedere că organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste majorările de întârziere în sumă de ..... lei, se va respinge contestația ca nemotivată pentru această sumă.

**III. Referitor la suma de ..... lei reprezentând amenda contravențională**, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se



poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care amenzile contravenționale se supun dreptului comun.

În fapt, prin Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor a fost sancționată societatea cu plata unei amenzi în sumă de 4000 lei în conformitate cu prevederile art.42 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Prin contestație S.C. S SRL contestă și amenda în valoare de ....lei pentru care a fost întocmit proces verbal de constatare și sancționare a contravenției, solicitând anularea acesteia.

**În drept**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. are competența de soluționare prevăzută la art.209 alin.1 lit.b. din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“ Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală se soluționează după cum urmează:*

*a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală accesoriile acestora a căror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate împotriva actelor emise de organe fiscale, precum și cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală inclusiv accesoriile aferente acestora indiferent de quantum se soluționează de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Potrivit art.223 din titlul X “Sanțiuni “ din același act normativ, care stipulează următoarele : *“ Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor.”*

Astfel, la art.31(1) din O.G.nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, se prevede: *„ Împotriva procesului-verbal de constatare a contravenției și de aplicare a sancțiunii se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării acestuia”* iar la art.32 :

*„ (1) Plângerea însoțită de copia de pe procesul-verbal de constatare a contravenției se depune la organul din care face parte agentul constatator, acesta fiind obligat să o primească și să înmâneze depunătorului o dovadă în acest sens.*

*(2) Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.”*

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că Agenția Națională de Adiministrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere

urmând a se aplica prevederile art.32 alin 2 din O.G. nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor potrivit căruia :” *plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.*”

Față de cele reținute, pentru acest capăt de cerere, dosarul se va transmite Direcției Generale a Finanțelor Publice pentru a-l înainta judecătoriei în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului.

Pentru considerentele arătate și in temeiul art.7 pct.21 lit.b), art.11 alin.2 și art.19 alin.1 și 5, din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.22, 23, 24, 26, 28 și 29 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, OMFP ANAF nr.222/2008, art.206 alin.1 lit.c) și art.209 alin.1 lit.b), art.223 din OG nr.92/2003, republicată, ale pct.12.1 din OP ANAF nr.519/2005, coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## DECIDE

1. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală pentru **suma totală de ..... lei, reprezentând:**

- impozit pe profit;

-majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, urmand ca organul de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulată de SC S SRL ca nemotivată pentru suma de ..... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit la data de 30.09.2008 și neachitat.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea amenzii contravenționale în sumă de.....lei.

Transmiterea dosarului Direcției Generale a Finanțelor Publice, urmând ca acesta să îl înainteze instanței judecătorești competente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

