



---

**DECIZIA nr. 191/28.11.2012**  
privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C. ... S.R.L din Tg. Mureș,**  
**înregistrată sub nr. ...**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș, având codul fiscal xxx, asupra contestației înregistrate sub nr. ..., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..., emisă de organe de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., comunicate petentei la data de 28.02.2012, prin ridicarea sub semnătură a actului.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

**A)** În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ..., petenta solicită admiterea contestației, anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... și exonerarea de la plata obligațiilor de plată stabilite prin actele atacate.

Petenta consideră că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală atacate sunt nelegale și netemeinice pentru următoarele

motive:

*1. Aspecte de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală:*

1. Petenta susține că un prim viciu de nelegalitate care afectează eficacitatea juridică a actelor administrative fiscale contestate rezidă în faptul că decizia de impunere a fost emisă în aceeași dată cu data emiterii raportului de inspecție fiscală, respectiv 24.02.2012.

Petenta invocă prevederile art. 109 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *"La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale ..."*.

Din textul de lege anterior citat petenta a reținut că decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție, verificat și avizat de șeful de serviciu; practic numai după aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală se va putea emite decizia de impunere de către organul fiscal competent.

Ca urmare, petenta concluzionează că emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere.

2. Petenta susține că informațiile furnizate de societate (la solicitarea organelor de control) pe parcursul controlului au fost apreciate de inspectorii fiscali ca fiind nerelevante; de asemenea, petenta consideră că inspectorii fiscali nu au perseverat în a obține și alte date suplimentare prin contactarea partenerilor contractuali, în vederea realizării și finalizării în concret a operațiunii de control încrucișat, ci au procedat la finalizarea controlului fiscal, interpretând în defavoarea contribuabilului - documentele ce au fost puse la dispoziție de către societatea verificată. Situația dată reflectă (în opinia contestatoarei) lipsa de interes a inspectorilor fiscali de a solicita și obține din partea persoanelor îndreptățite toate aspectele relevante pentru finalizarea inspecției fiscale prin identificarea în mod corect și concret a tuturor aspectelor relevante pentru impunere.

Astfel, greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă a avut drept efect reținerea unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice.

Petenta concluzionează că actele atacate au fost emise fără respectarea prevederilor art. 103 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, nu au fost respectate drepturile și obligațiile contribuabilului prevăzute în CARTA drepturilor și obligațiilor contribuabililor, ceea ce a condus la emiterea unei decizii de impunere nule absolut, iar mijloacele de probă puse la dispoziția inspectorilor au fost administrate și

apreciate în mod eronat.

3. Petenta citează prevederile art. 103 din Codul de procedură fiscală și analizează conținutul acestora, concluzionând că inspectorii fiscali nu au luat în considerare faptul că societatea și-a exprimat disponibilitatea de a acorda explicații pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspecției fiscale.

Astfel, petenta precizează că nelegalitatea actelor administrativ fiscal contestate rezidă din greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă, cu consecința reținerii unei stări de fapt fiscale ce nu corespunde realității faptice.

Petenta subliniază nelegalitatea actelor atacate și prin prisma faptului că inspecția fiscală s-a realizat fără verificarea tuturor documentelor care ar fi justificat cuantumul veniturilor realizate de aceasta în domeniul său de activitate, înregistrate în evidența contabilă.

Petenta consideră că toate aspectele de nelegalitate invocate la acest punct din contestație au determinat reținerea unei stări de fapt contrare realității, concretizată prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, fără ca acestea să aibă corespondent în situația economică a societății verificate.

*II. Aspecte de netemeinicie ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală :*

#### REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT

Urmare inspecției fiscale generale organele de control au reținut la Cap. III constatări fiscale - *"Impozit pe profit" lit. b)* că societatea a încălcat prevederile art. 19 alin. (1) art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu legislația privind materia prețurilor de transfer, stabilindu-se în sarcina societății impozit pe profit în sumă de ... lei.

În opinia organelor de control, tarifele practicate pentru prestările de servicii de prelucrare produse textile în regim lohn pentru firma afiliată ... SPA Italia nu sunt la nivelul prețurilor de piață. Prin prisma dispozițiilor legale în vigoare, societatea consideră că stabilirea obligațiilor suplimentare de plată este nelegală și netemeinică din următoarele motive:

... este un grup de companii specializate în producția articolelor pentru copii (cărucioare, scaune de mașină, etc.) și a jucăriilor electrice destinate copiilor. Grupul produce articole sau ansamble de articole în cinci țări (Italia, SUA, Canada, Brazilia și România) și distribuie produsele finite în aproximativ 90 de țări.

Colaborarea dintre ... SPA Arcore - Italia și SC ... SRL România (societate înființată în 2006) constă în faptul că societatea din România lucrează în sistem lohn cu societatea din Italia, în sensul că aceasta din urmă îi furnizează materia primă destinată producției de confecții textile, care sunt prelucrate de către societatea din România, fiind livrate către

aceeași societate ce a furnizat materia primă.

În ceea ce privește politica prețurilor de transfer, tranzacțiile intra-grup se desfășoară cu respectarea principiului valorii de piață, fără să existe o politică formală în acest sens:

Nr. crt.	Tranzacție	Mod de stabilire a tranzacției
1	Vânzarea articolelor pentru copii către entitățile afiliate din SUA și Canada	Prețul de vânzare este cel stabilit în listele de preț agreeate între ... și entitățile sale afiliate din SUA și Canada
2	Vânzarea jucăriilor electrice către entitățile afiliate din SUA și Canada	Prețul de vânzare este cel stabilit în listele de preț agreeate între ... și entitățile sale afiliate din SUA și Canada
3	Vânzarea kit-urilor de jucării către entitățile afiliate din SUA și Canada	Prețul de vânzare este cel stabilit în listele de preț agreeate între ... și entitățile sale afiliate din SUA și Canada
4	Vânzarea accesoriilor și a pieselor de schimb aferente produselor vândute către entitățile afiliate din SUA și Canada	Prețul de vânzare este cel stabilit în listele de preț agreeate între ... și entitățile sale afiliate din SUA și Canada
5	Vânzarea de echipamente noi și folosite către entitățile afiliate din Brazilia, SUA și Canada	Prețul de vânzare este stabilit pe baza costului de achiziție, la care se adaugă o marjă de profit între 5% și 10%
6	Servicii de prelucrare de produse textile în sistem lohn	Onorariul pentru serviciile prestate este calculat pe baza costului orar al manoperei echivalent cu timpul de lucru stabilit pentru fiecare articol prelucrat.

Pe parcursul perioadei 2006 - 2010, ... România a prestat servicii de prelucrare a materiei prime în baza unui contract ale cărui prevederi sunt:

Tip contract:	Contract de prelucrare de produse în contul terților (lohn)
Beneficiar:	...
Prestator:	...
Obiectul contractului	Servicii de prelucrare de produse textile în regim lohn în baza indicațiilor și instrucțiunilor emise de ...
Data contractului	31.05.06
Remunerare	Remunerația pentru produsele prelucrate de către ... sunt calculate pe baza costului orar a manoperei Companiei raportat la timpul necesar pentru prelucrarea materiei prime, timpul necesar fiind determinat de comun acord între ... și ...
Facturare și termeni de plată	Pentru serviciile prestate, ... emite facturi plătibile în termen de 30 de zile de la sfârșitul lunii în care a fost emisă factura
Valoarea tranzacțiilor pentru exprimate în euro	2006: 231.626 2006-2010 2007: 602.315 2008: 797.287 2009: 945.812 2010: 2.214.458

Societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer fundamentat pe principiul valorii de piață, iar ca și metode de determinare a prețurilor de transfer au fost alese atât cele tradiționale (metoda comparării prețurilor), respectiv, metode tranzacționale de determinare a profitului (metoda marjei nete).

Concluziile finale ale dosarului prețurilor de transfer au fost pozitive în sensul că în baza considerentelor economice privind contextul în

care sa derulat tranzacția se concluzionează că acestea respectă principiul valorii de piață.

De asemenea și în cazul tranzacțiilor de utilaje, în baza considerentelor economice privind contextul în care s-a efectuat achiziția de utilaje necesare pentru prelucrarea produselor textile de către ... de la ..., în urma derulării tranzacției, se concluzionează că tranzacția respectă principiul valorii de piață.

### *III. Analiza aspectelor de nelegalitate ale raportului de inspecție fiscală*

1. Tranzacțiile realizate între ... și ... în perioada supusă controlului sunt:

Nr	Tranzacție	Valoare tranzacție (euro)	Mod de facturare
1	Prelucrare produse textile sistem lohn	de 2006: 231.626 în 2007: 602.315 2008: 797.287 2009: 945.812 2010: 2.214.458	Pentru serviciile prestate ... emite facturi cu data scadentă în 30 de zile la sfârșitul lunii în care a fost emisă factura
2	Achiziția de utilaje necesare pentru prelucrarea produselor textile	2006: 419.605 2007: 14.450 2008: 1.760 2009: 430.623 2010: 125.055	Contravaloarea echipamentului a fost facturat de către ... în euro, cu termen de plată de 90

Principalele date financiare înregistrate de ... în perioada 2006 - 2010:

Indicator financiar	2006	2007	2008	2009	2010
Cifra de afaceri netă	818.151	2.013.034	2.931.853	4.007.891	9.337.805
Creșterea cifrei de afaceri față de anul precedent	-	146,05%	45,64%	36,70%	132,99%
Profit/pierdere din exploatare	-402.091	-99.130	-154.710	-826.233	-1.078.633
Total active	1.890.249	1.261.202	1.496.504	3.092.515	3.015.314
Număr mediu de angajați	89	135	128	139	259

2. Metoda de calcul a prețului de piață ales de către ... SRL prin dosarul prețurilor de transfer a fost, în principal, metoda marjei nete, metodă acceptată și de organele de control.

2.1 Metoda marjei nete analizează marja netă de profit aferentă unei tranzacții controlate prin referire la marja netă de profit pe care o câștigă același participant în tranzacții comparabile necontrolate.

Având în vedere că pentru perioada 2006 – 2007, nu au existat comparabile interne sau externe și luând în considerare ca aplicarea celorlalte metode nu este fezabilă, pentru această perioadă s-a considerat aplicarea metodei marjei nete ca fiind cea mai potrivită pentru analiza conformității cu principiul valorii de piață a tranzacției analizate.

Adițional, pentru perioada 2008 - 2010, s-a coroborat rezultatele obținute în cadrul aplicării metodei comparării prețurilor cu aplicarea metodei marje nete, pentru a stabili dacă marja netă de profit obținută de ... este

comparabilă cu marja netă de profit obținută de companii independente angajate în activități comparabile cu cele derulate de ....

Societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer fundamentat pe principiul valorii de piață, iar ca metode de determinare a prețurilor de transfer au fost alese atât cele tradiționale (metoda comparării prețurilor), respectiv, metode tranzacționale de determinare a profitului (metoda marjei nete).

#### *Datele și indicatorii financiari ai ...:*

Date financiare (lei)

##### I.1 Contul de profit și pierdere

	2006	2007	2008	2009	2010
Cifra de afaceri neta	818.151	2.013.034	2.931.853	4.007.891	9.337.805
Profit/pierdere din exploatare	-402.091	-99.130	-154.710	-826.233	1.078.633

##### I.2 Bilanțul

Active totale	1.890.249	1.261.202	1.496.504	3.092.515	3.015.314
Active fixe	1.259.000	1.163.000	994.000	2.677.000	2.678.000
Active necorporale	1.000	0	0	0	0
Active curente	632.000	98.000	503.000	416.000	337.000
Stocuri	43.000	1.000	53.000	0	1.000

##### Indicatori financiari

Rata activelor necorporale în total active	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Rata activelor corporale în total active	66,58%	92,20%	66,39%	86,56%	88,81%
Rata stocurilor în active curente	6,84%	0,75%	10,59%	0,00%	0,16%

2.2 În urma studiului de determinare a unor companii comparabile s-au identificat 4 companii care la momentul încorporării au avut un profil funcțional similar .... În tabelul de mai jos este prezentată lista companiilor identificate, rata rentabilității costurilor obținute și intervalul dintre quartile:

Companie	ROTC 2006	ROTC 2007	ROTC 2008	ROTC 2009	ROTC 2010
... SRL	-0,4310%	31,4000%	19,4360%	4,8030%	25,9430%
... SRL	-89,5100%	-60,0660%	-50,3600%	11,7780%	47,4190%
... SRL	6,2370%	11,3790%	4,9450%	-2,5250%	11,7730%
... SRL	-68,6190%	11,4180%	4,8600%	3,8070%	4,3870%
Număr	4	4	4	4	4
Cuartilă inferioară	-73,84%	-23,58%	-8,95%	2,22%	9,93%
Mediana	-34,53%	-0,02%	4,90%	4,30%	18,86%
Cuartila superioară	1,24%	16,38%	8,57%	6,55%	31,31%
...	-32,95%	-4,69%	-4,9100	-17,28%	12,93%
Ajustat	4,36%				

2.3 Indicatorul de eficiență economică ("PLI") reprezintă un indicator financiar utilizat pentru a compara rezultatele obținute de societăți comerciale comparabile și pentru a furniza un rezultat care poate fi analizat

statistic în scopuri comparative.

Indicatorul de eficiență economică ("PLI") măsoară relația dintre profit și vânzări, costuri înregistrate sau resursele implicate. Utilizarea unui indicator anume depinde de natura activităților părților testate, de acuratețea datelor disponibile și de natura în care acest indicator reflectă o măsură a remunerației pe care societatea testată ar fi primit-o în cazul în care ar fi tranzacționat cu o parte neafiliată.

Indicatorul de eficiență economică ("PLI") utilizat în prezentul studiu de comparabilitate este Rata rentabilității costurilor totale (ROTC), utilizându-se acest indicator deoarece reflectă cel mai bine profitabilitatea în cazul unui furnizor de servicii de prelucrare în sistem lohn, formula de calcul a acestui indicator fiind redată în anexa D.

Indicatorul de eficiență economică ("PLI") este calculat pentru fiecare an supus analizei (2006 - 2010):

Denumire companie	ROTC 2006	ROTC 2007	ROTC 2008	ROTC 2009	ROTC 2010
... SRL	-0,4310%	31,4000%	19,4360%	4,8030%	25,9430%
... SRL	-89,5100%	-60,0660%	-50,3600%	11,7780%	47,4190%
... SRL	6,24%	11,38%	4,95%	-2,53%	11,77%
... SRL	-68,6190%	-11,4180%	4,8600%	3,8070%	4,3970%
Număr	4	4	4	4	4
Cuartilă inferioară	-73,8400%	-23,5800%	-8,9500%	2,2200%	9,9300%
Mediana	-34,5300%	-0,0200%	4,9000%	4,3000%	18,8600%
Cuartilă superioară	1,2400%	16,3800%	8,5700%	6,5500%	31,3100%

2.4 În urma analizei, se observă că ROTC-ul obținut de ... pe parcursul perioadei 2006 - 2008 și în anul 2010 s-a situat în intervalul dintre quartile și, astfel, se argumentează că remunerația primită pentru prestarea serviciilor de prelucrare de produse textile s-a efectuat cu respectarea principiului valorii de piață.

În ceea ce privește anul 2009, rata rentabilității costurilor totale înregistrată de ... a fost una negativă situându-se sub intervalul dintre quartile, acest rezultat negativ putând fi explicat prin anumite circumstanțe economice excepționale ce au avut loc în anul 2009, printre acestea fiind perioada septembrie - decembrie 2009, societatea desfășurând procesul de relocare de la sediul inițial din Ungheni în orașul Targu Mureș. În cadrul acestui proces, compania a plătit chiria atât pentru vechea locație, cât și pentru noua locație, suportând astfel costuri semnificative. De asemenea, tot în această perioadă compania a angajat personal suplimentar, suportând astfel costuri adiționale atât cu salariile, cât și cu transportul personalului către noul sediu, în perioada respectivă producția fiind mică a condus la obținerea de venituri insuficiente pentru acoperirea costurilor și ca atare la înregistrarea de pierderi.

Concluziile finale ale dosarului prețurilor de transfer au fost pozitive în sensul ca în baza considerentelor economice privind contextul în care s-a derulat această tranzacție dintre ... și ... (atât tranzacția vizând

producția în lohn cât și tranzacția vizând achiziția de utilaje), s-a concluzionat că tranzacția respectă principiul valorii de piață, astfel:

- *prelucrarea de produse textile în sistem lohn*

În baza considerentelor economice privind contextul în care s-a derulat tranzacția se poate concluziona că tranzacția respectă principiul valorii de piață.

- *achiziția la cost de utilaje necesare pentru prelucrarea produselor textile*

Având în vedere faptul că această tranzacție reprezintă o achiziție la cost, fără o marjă de profit aplicată ..., niciuna dintre metodele tradiționale sau cele bazate pe profit nu a putut fi angajată.

În baza considerentelor economice privind contextul în care s-a efectuat achiziția de utilaje necesare pentru prelucrarea produselor textile de către ... de la ..., în urma derulării acestei tranzacții, după cum este prezentat în cadrul secțiunii de analiză economică a dosarului prețurilor de transfer, se concluzionează că tranzacția respectă principiul valorii de piață.

3. Metoda de stabilire a profitului impozabil în varianta acceptării ajustării veniturilor cu marja de profit stabilită de organele de control și a accesoriilor pentru neplata impozitului pe profit, este următoarea:

3.1 Prin calcularea marjei nete a profitului, în urma tranzacției cu persoana afiliată și estimarea acestei marje obținută în tranzacții comparabile, efectuate de persoane independente, organul de control a trecut la calculul profitului impozabil fără să ia în considerare toate veniturile neimpozabile și cheltuielile nedeductibile.

Nu s-a dat dreptul de deducere a rezervei legale în limita a 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, conform art. 22 din Legea nr. 571/2003.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. În acest caz, când organul de control, a reconsiderat serviciile prestate la prețurile de piață cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților devin cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Societatea le-a considerat nedeductibile, întrucât nu erau generate de plăți pentru servicii prestate la prețul de piață. Din ajustarea veniturilor la prețul de piață, se consideră că acestea devin deductibile, respectându-se astfel atât art. 21 alin. (1) cât și alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003.

Organul de control, la determinarea prețului pieței a calculat marja de profit asupra costurilor care includ și aceste cheltuieli făcute în favoarea asociatului (delegații, cazări, mese servite ale angajaților societății mamă, în misiunea de asigurare a asistenței tehnice).

3.2 Companiile asociate la fel ca și companiile independente pot suporta pierderi reale, după cum se menționează la paragraful 1.52 din ghidul OCDE, fie din cauza costurilor masive de demarare a activității (anul



2006), ineficienței (anul 2008 când societatea mamă înregistrează pierderi), fie din cauza altor motive economice legitime (anul 2009, când societatea datorită relocării activității din sediul inițial din localitatea Ungheni către actualul sediu din Târgu Mureș, în perioada septembrie - decembrie, înregistrează cheltuieli care duc societatea în pierdere, cu mențiunea că până la 31 iulie aceasta a înregistrat profit).

La recalcularea profitului impozabil s-a considerat necesar ajustarea profitului impozabil pentru a reflecta prețul de piață pentru anii 2006-2008, în anul 2009 societatea suportând pierderi reale din cauza costurilor masive de relocarea activității dintr-o localitate în alta.

3.3 La calculul dobânzilor, în mod eronat, organul de control a considerat termenul de scadență pentru trimestrul IV al anilor fiscali luați în calcul, 25 ianuarie a anului următor, societatea susținând că a optat pentru plata în 25 ianuarie a impozitului pe profit pentru trimestrul IV, urmând ca definitivarea plății să se facă la termenul de depunere a declarației (respectiv 25 aprilie a anului următor), conform art. 34 din Legea nr. 571/2003.

Din recalcularea profitului impozabil, ținând cont de cele precizate în contestație petenta consideră că a rezultat o diferență calculată în plus de ... lei, respectiv impozit pe profit în sumă de ... lei, majorările de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei (anexa nr. 4 și 5).

Ca urmare a celor contestate, petenta consideră că nu datorează debitul de natura impozitului pe profit, în sumă de ... lei, stabilit suplimentar și nici majorările de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

De asemenea, petenta precizează că și în situația în care s-ar admite reconsiderarea evidențelor, în scopul reflectării prețului de piață al serviciilor (mai puțin anul 2009) societatea nu datorează debitul de natura impozitului pe profit, în sumă de ... lei, majorările de întârziere (dobânzi) în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș**, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale în scopul verificării impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2006 – 31.12.2010 au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care s-au reținut următoarele:

Din datele și informațiile obținute cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au reținut că, în perioada mai 2006 - decembrie 2010, ... SRL a prestat servicii constând, în principal, în confecționat huse pentru carucioare de copii pentru firma ... SPA, care are calitatea de asociat unic al societății, materialele ce fac obiectul confecțiilor respective fiind trimise de firma afiliată străină - ... SPA Italia fiind singurul beneficiar al producției

realizate de catre SC ... SRL Romania.

De asemenea s-a reținut că, în perioada 2006 - 2010, cu exceptia anului 2010, S.C. ... S.R.L. a incheiat activitatea cu pierdere, rezultatele pozitive din anul 2010, s-au datorat, în principal, majorarii tarifelor practicate între societate și clientul ... SPA Italia.

Organele de control au concluzionat că, un impact major în rezultatele financiare negative înregistrate de societate, în perioada respectiva, l-a avut relatia desfășurata cu ... SPA Italia, concluzionându-se că este improbabil ca o companie independenta sa fie dispusa sa produca si sa furnizeze produse sau sa presteze servicii în termeni care nu permit realizarea de profit.

În consecință s-a procedat la efectuarea unor instrumentari și analize pentru a constata daca tranzactiile desfășurate cu societatea afiliată s-au efectuat în condițiile determinate de forțele pietei, ori a avut loc un transfer, o miscare, o deplasare, a profiturilor (cu consecinta unei eludari a impozitelor în statul furnizorului).

Pe baza situatiei de fapt în care s-a regasit societatea în perioada 2006-2009, conform celor redade anterior și a informatiilor cuprinse în Dosarul preturilor de transfer depus de unitate, organele de control au concluzionat ca tarifele practicate pentru prestarile de servicii de prelucrare de produse textile în sistem lohn pentru firma afiliata ... SPA Italia, nu sunt la nivelul pretului de piață.

Tinând seama de principiul lungimii de brat, prezentat în Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, în cazul SC ... SRL, în vederea efectuării ajustarilor ce se impun, a fost stabilita marja neta la nivelul medianei intervalului de comparare rezultat din marja de comparare a profiturilor obtinute de societatile de profil, selectate în esantionul de analiza.

Valorile ratelor de rentabilitate a costurilor totale stabilite la nivel de mediana au fost utilizate în aplicarea metodei marjei nete în vederea ajustării veniturilor aferente prelucrării în sistem lohn de produse textile pentru firma ... SPA Italia, astfel încât aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

Urmare ajustarilor efectuate în conformitate cu cele consemnate mai sus, rezultatul obținut s-a constituit în profit, astfel:

- s-au stabilit venituri suplimentare totale (pentru perioada mai 2006 - decembrie 2009) în suma de ... lei;

- s-a anulat, pe seama sumelor stabilite suplimentar, pierderea fiscală înregistrată de societate cumulat la 31.12.2009, în cuantum de ... lei;

- s-a determinat un profit impozabil stabilit suplimentar pentru anii 2006-2010 (stabilirea profitului impozabil suplimentar pe anul 2010 se datoreaza preluării pierderii fiscale în declaratiile fiscale privind impozitul pe profit pentru anul în cauza, pierdere care așa după cum s-a aratat mai sus, a fost anulata cu ocazia controlului) la nivel de ... lei;

- s-a stabilit impozit pe profit de plata în cuantum de ... lei, la calculul impozitului pe profit suplimentar ținându-se cont de impozitul minim declarat de societate.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, în baza prevederilor art. 119, 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, accesorii în sumă totală de ... lei, (din care ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere) calculul detaliat al acestora fiind redat în Anexa nr. 14 la raportul de inspecție fiscală.

**C)** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au reținut că, în perioada mai 2006 - decembrie 2010, SC ... SRL a prestat servicii constând, în principal, în confecționat huse pentru carucioare de copii pentru firma ... SPA, societate care are calitatea de asociat unic al SC ... SRL, materialele ce fac obiectul confecțiilor respective fiind trimise de firma afiliată străină, ... SPA Italia fiind singurul beneficiar al producției realizate de către SC ... SRL România.

De asemenea, s-a reținut faptul că S.C. ... S.R.L., cu excepția anului 2010, a încheiat activitatea cu pierdere, indicatorii înregistrați de unitate, conform situațiilor financiare anuale întocmite pentru perioada 2006-2009, fiind prezentați în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală.

Analizând rezultatele financiare ale societății, organele de control au reținut că pierderea din exploatare înregistrată în perioada 2006-2009, s-a înregistrat urmare neacoperirii cheltuielilor de exploatare din veniturile de exploatare, iar pierderea financiară înregistrată de societate în intervalul 2006-2009, provine din dobânzi achitate pentru linia de credit contractată și din diferențele nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută.

În urma examinării situației în cauză, organele de control au concluzionat că această stare de lucruri nu are determinări care țin de:

- cheltuieli cu forța de muncă întrucât, majoritatea salariilor din sectorul productiv nu sunt cu mult peste nivelul salariului minim pe economie;

- „*viata*” produselor (sub aspectul fabricației) – produsele obținute nu s-au aflat la finalul ciclului de producție;

- cheltuieli de valorificare a producției – strategia de afaceri nu a presupus stabilirea de preturi mici de valorificare a producției, pentru a se realiza penetrarea pieței, intrarea pe piețe noi sau majorarea cotei pe o piață existentă, nici măcar pe perioade temporare;

- utilizarea capacității de producție – nu s-au identificat cazuri deosebite vizând utilizarea capacității de producție;

- condiții economice deosebite nu au determinat situația financiară localizată în cazul analizat;

- politici guvernamentale nefavorabile – nu s-au manifestat politici guvernamentale care să influențeze defavorabil strategia de afaceri a societății.

În rezultatele financiare negative înregistrate în perioada 2006 -

2009, un impact major l-a avut relatia desfasurata de ... SRL cu ... SPA Italia, față de care la control s-a reținut că prețul facturat firmei afiliate (... SPA Italia) este cel stabilit prin comenzile de prelucrare primite de la firma din Italia.

Rezultatul financiar pozitiv, respectiv profitul de exploatare in cuantum de ... lei, realizat de SC ... SRL la finele exercitiului financiar 2010, s-a datorat în principal, majorarii tarifelor practicate între societate si clientul ... SPA Italia.

Față de situația dată, la control s-a ridicat întrebarea dacă tranzacțiile dintre SC ... SRL și ... SPA, corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companii independente, întrucât, s-a considerat că este improbabil ca o companie independentă să fie dispusă să presteze servicii în termeni care nu permit realizarea de profit, situația respectivă având însă și efecte fiscale, situație ce a îndreptățit administratia fiscala la efectuarea unor instrumentari si analize pentru a constata daca tranzactiile in cazurile mentionate s-au efectuat în condițiile determinate de forțele pieței, ori a avut loc un transfer, o miscare, o deplasare, a profiturilor (cu consecinta unei eludari a impozitelor în statul furnizorului).

În acest sens, organele de control au invocat următoarele prevederi legale:

- art 1.52 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, unde se stipulează că *“...o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni ...”*;

- art. 1.3 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer se precizeaza ca *“Atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat, obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate ...”* precum si ca *“... profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de brat ...”*;

- art. 9 alin. (1) din Conventia Model a OECD ce enunță principiul lungimii de brat potrivit caruia *“[atunci cand] conditiile create sau impuse intre doua companii [afiliate] in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta”*;

- art. 1.38 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer stipulează ca *“Articolul 9 va permite deci o ajustare a conditiilor, pentru a reflecta conditiile la care ar fi ajuns partile daca tranzactia ar fi fost structurata in conformitate cu realitatile economice si comerciale ale partilor ce opereaza la lungime de brat”*;

- art. 2.3 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer unde se stipulează: *«... Articolului 9 indica ca aliniatul 1 autorizeaza o administratie*

fiscala "în scopul calculării obligațiilor fiscale, [sa] rescrie conturile unei companii [afiliate] daca, ca rezultat al relatiei speciale dintre companii, conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel Stat". "Profiturile impozabile reale" sunt cele care s-ar fi obtinut in absenta conditiilor ce nu sunt la lungime de brat...»;

- art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, potrivit căruia "Aplicarea principiului lungimii de brat se bazeaza in general pe compararea conditiilor unei tranzactii controlate cu conditiile tranzactiilor ce au loc intre companii independente ...";

- art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, unde se stipulează că: "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...";

- pct. 1 Titlul I din Normele de aplicare a Codului fiscal potrivit căruia: "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 ... Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate".

Pentru a verifica dacă, pentru tranzacțiile dintre societățile afiliate, au fost practicate preturi de transfer la nivelul preturilor de piata, cu respectarea principiului lungimii de brat, organele de control au solicitat contribuabilului prin adresa nr. 6965/26.09.2011, dosarul prețurilor de transfer.

Prevederile legale în baza cărora organele de inspecție fiscală au solicitat dosarul prețurilor de transfer sunt:

- art. 79 alin. (2) din Codul de procedura fiscala si art. 2 alin. (1) din Ordinul ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, unde se stipulează: "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...";

- paragraful introductiv nr. 18 al Ghidului OECD pentru Prețuri de Transfer, potrivit căruia: "...administratia fiscala poate totusi să il oblige in mod rezonabil pe contribuabil să prezinte documentele sale pentru a permite administratiei fiscale sa examineze tranzactiile controlate...";

- art. 5.2 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, potrivit căruia "...administratia fiscala il poate obliga in mod justificat pe contribuabil sa furnizeze documentatia referitoare la preturile sale de transfer...".

În Dosarul preturilor de transfer prezentat de societate și întocmit de catre societatea de audit si consultanta ... - firma care a efectuat misiunea de audit asupra situatiilor financiare ale anului 2006, sunt prezentate și o serie de informatii referitoare la apartenenta ... SRL intr-un

grup multinational de societati, relatiile acesteia cu firma partenera din grup, functiile îndeplinite de SC ... SRL si de firma afiliata partenera de afaceri, riscurile asumate.

Pentru fundamentarea pozitiei societatii din punct de vedere al respectarii principiului de brat (valorii de piata) in efectuarea tranzactiilor cu firma afiliata ... SPA Italia, din Dosarul preturilor de transfer, se rețin următoarele:

- referitor la afirmația că *"onorariul pentru serviciile prestate este calculat pe baza costului orar al manoperei echivalent cu timpul de lucru stabilit pentru fiecare articol prelucrat"* - se reține că, la control, SC ... SRL nu a prezentat evidente din care sa rezulte componenta costurilor prestatilor efectuate, iar potrivit Contractului de prelucrare de produse în contul tertilor (lohn) nr. 1/31.05.2006, comenzile transmise de societatea afiliata contin si preturile unitare, care ulterior sunt practicate in tranzactiile efectuate cu firma afiliata ... SPA (spre exemplificare - anexa nr. 3 la raportul de inspectie fiscală).

- pentru a stabili dacă remuneratia primita de SC ... SRL de la firma afiliata din Italia este la pret de piata, în dosar au fost prezentate tranzacții ce s-au desfășurat în perioada 2008 - 2010, doar cu o singură persoană independentă, respectiv SC ... SRL din loc. xxx, jud. Argeș, starea de lucruri redată în dosar fiind însă în contradicție cu definiția citată în dosar în anexa B *"Rezumat al Liniilor directoare OCDE"*, paragraful *"Definiția principiului valorii de piață"* ce stipuleaza ca *"Pentru a respecta principiul valorii de piata, rezultatele unei tranzactii controlate trebuie sa fie in intervalul rezultatelor a doua sau mai multe tranzactii intre independenti. Aceste concepte privitoare la rezultate, comparabilitate, relevanța sunt primordiale în aplicarea principiului valorii de piata"*.

- în ceea ce privește cazul de similitudine, prezentat în Dosar, între tranzacțiile ... SRL Romania – ... SPA Italia cu tranzacțiile ... SRL Romania – ... SPA Italia, și faptul că, parcursul perioadei 2008 – 2010, ... SPA Italia a subcontractat catre firma ... SRL, prelucrarea unor produse similare celor prelucrate de catre ... SRL, organele de control au reținut că situația respectivă nu este de natura sa probeze ca tranzactiile dintre ... SRL Romania si ... SPA Italia sunt realizate la nivel de pret de piata având în vedere următoarele:

• potrivit raportului elaborat prin aplicatia ORBIS, in anul 2009, firma ... a realizat o cifra de afaceri totala de 1.290.201 euro, din care 1.041.753 euro urmare tranzactiilor efectuate cu firma ... SPA, reprezentand o pondere de 80,74%, cu o rata a rentabilitatii costurilor totale obtinuta prin raportarea rezultatului de exploatare la totalul cheltuielilor de exploatare (indicator de profitabilitate ales de societate drept marja de comparare) al firmei ... de 23,03% ( $1.021.542/4.435.683 \times 100$ , informatiile fiind extrase din aplicatia informatică Fiscnet - Contul de profit si pierderi pentru anul 2009).

Rata rentabilitatii costurilor totale realizata pentru anul 2009 de societatea testata este de -17,28%, in conditiile in care prestatiiile efectuate de cele doua unitati sunt asemănatoare, fiind realizate cu un efectiv mediu

de salariați de 146/..., respectiv 139/... SRL.

• pentru perioada în cauză, în Dosar au fost identificate produsele care au fost prelucrate atât de ... SRL, cât și de ..., și s-a comparat remunerația plătită de către ... SPA Italia către ... SRL România cu cea plătită către ... pentru serviciile de prelucrare. Din analiză au rezultat produse precum "COMPLETO PLIKO SWITCH COMPLETO" în anul 2008 și "PLIKO P3 Classico" în anul 2009, în cazul cărora remunerația obținută de ... SRL a fost mai mare decât cea obținută de ... SRL cu 1,63 euro/bucată pentru "COMPLETO PLIKO SWITCH COMPLETO" și 0,45 euro/bucată pentru "PLIKO PE CLASSICO", avându-se în vedere că prețul total al acestor produse era de 6 euro. Aceste diferențe coroborate cu volumul ridicat al tranzacțiilor au avut consecințe deosebite în rezultatele financiare ale firmei ... SRL, după cum s-a arătat mai sus, la cifre de afaceri asemănătoare (1.041.753 euro/... și 934.960 euro/... SRL), indicatorii de profitabilitate obținuți de ... SRL fiind net superiori;

- în Dosar se mai precizează: *"Având în vedere că pentru perioada 2006 – 2007 nu au existat comparabile interne sau externe și luând în considerare că aplicarea celorlalte metode nu este fezabilă, pentru această perioadă am considerat aplicarea metodei marjei nete ca fiind cea mai potrivită pentru analiza conformității cu principiul valorii de piață a tranzacției analizate"*.

Astfel, societatea a identificat mai multe companii românești înființate în anul 2006, alegând în eșantionul de comparare patru societăți: ... SRL, ... SRL, ... SRL și ... SRL, iar urmărirea analizei indicatorilor societăților selectate de unitate în Dosar, la inspecție s-au eliminat societățile ... SRL și ... SRL, pe motivul că cele două firme nu prezentau indicatori financiarți pe anul 2006 asemănători cu cei ai societății ... SRL.

Societățile eliminate (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală), în anul înființării, au un număr mic de salariați (8 și respectiv 16 salariați), iar cifra de afaceri este net inferioară celei realizată de ... SRL (SC ... SRL a obținut o cifră de afaceri de 957 euro, iar SC ... SRL 4.324 euro), fapt pentru care, acestea nu pot fi catalogate drept societăți comparabile.

În situația dată, la control s-a reținut că societatea nu a avut în vedere prevederile art. 1.17 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer conform căruia: *"...Pentru a stabili gradul de comparabilitate și apoi a efectua ajustările corespunzătoare în vederea stabilirii condițiilor la lungime de brat (sau un domeniu la lungime de brat), este nevoie să se compare atributele tranzacțiilor sau companiilor care ar influența condițiile în operațiunile la lungime de brat ..."*.

Potrivit prevederilor art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer: *"Aplicarea principiului lungimii de brat se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente. Pentru ca o astfel de comparație să aibă utilitate, caracteristicile economice relevante ale situațiilor ce se compară trebuie să fie suficient de comparabile. A fi comparabile înseamnă că nici una din diferențele (dacă acestea există) dintre situațiile comparate*

*nu ar putea sa afecteze substantial conditiile supuse examinarii in cadrul metodologiei, sau ca pot fi efectuate ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectul unor astfel de diferente....”.*

În condițiile date, organele de control au inclus în eșantion alte societati care au fost excluse de catre ... SRL in mod nejustificat pe motivatia ca rata imobilizarilor corporale fata de total active a înregistrat valori mai mici de 60%; societățile în cauză prezentând caracteristici asemanatoare (cifra de afaceri, salariati, stocuri si active) cu aceasta: ... SRL, xxx SRL si xxx SRL, astfel rezultand un esantion compus din cinci societati (anexa nr. 4 la raportul de inspectie fiscală).

Urmare calcularii medianei ratei rentabilitatii costurilor totale, aferente societatilor cuprinse in esantionul de comparare determinat de organele de control, a rezultat ca aceasta s-a situat in perioada 2006-2009 intr-un interval cuprins intre 3,562% si 7,864% (anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscală), fata de rata rentabilitatii costurilor totale obtinute de ... SRL, care s-a situat într-un interval cuprins intre -32,95% si -4,69%.

Eșantionul propus în dosar, nu a fost acceptat în integritate de către organele de control întrucât societatea, în expunere, a particularizat anul 2009 pentru care, din calculele efectuate în condiții identice cu ceilalti ani a rezultat o rata a costurilor totale de -17,28%, fiind in afara intervalului de comparare, organele de control procedând la o ajustare a acestui procent, redeterminand o rata de rentabilitate de 4,36 % pe baza unor artificii de calcul (prin luarea în considerare a datelor din perioada ianuarie – iulie 2009), care inasa nu sunt in concordanța cu prevederile art. 3.44 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer potrivit carora: *“În metoda marjei tranzactionale nete ar trebui luata in considerare utilizarea datelor multianuale atat pentru compania supusa verificarii cat si pentru companiile independente, in conditiile in care marjele lor nete sunt comparate...”*; în situația dată nivelul marjei ... SRL astfel ajustata nu poate fi comparata cu marjele firmelor din esantion, întrucat nu se cunosc ratele de rentabilitate ale societatilor respective la data de 31.07.2009, aspect avut in vedere de prevederile legale mai sus mentionate.

- în ceea ce priveste modalitatea de stabilire a prețului manoperei, ce revine SC ... SRL Romania, pentru prestatii facute in favoarea ... SPA Italia, despre care se face referire în Dosar, potrivit căruia *“...costurile aferente prelucrării cum ar fi salariile angajatilor si contributiile aferente, tichetele de masa, precum si costurile de transport”*, și a faptului că prețurile de decontare sunt stipulate de firma afiliata straina prin comenzi, organele de control au consemnat faptul că din evidenta contabila a societatii a rezultat că, cheltuielile de natura celor ce se includ in manopera (anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscală) au crescut de la o luna la alta (pe fondul angajarii de personal), inasa, preturile au ramas constante o perioada mare de timp.

În acest context, organele de control au redat spre exemplificare situația anului 2007 când cheltuielile privind manopera sunt în cuantum de ... lei, iar principalele prețuri practicate in aceasi perioada fiind de 5 euro, 6



euro si 6,5 euro pe bucata, comparativ cu situația din anul 2009 când cheltuielile privind manopera sunt la nivel de ... lei, iar preturile practicate au fost de 6 euro si 6,5 euro, pe unitate de produs.

Situația privind numărul de salariați, cheltuielile cu forța de muncă, orele suplimentare efectuate de salariații ... SRL precum și prețurile practicate de societate în relația cu ... Italia, în perioada mai 2006 - decembrie 2009, sunt redat în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de control au reținut că societatea, prin modalitatea în care a procedat la determinarea costurilor lunare, nu a avut în vedere prevederile pct. 55 alin. 2 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările si completările ulterioare, potrivit carora: *„Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora”*, neluând în calcul cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, cheltuielile cu chiria, precum si cele cu consumul de energie.

Având în vedere situația constatată, la control s-a conchis că preturile practicate de SC ... SRL in relatia cu ... SPA Italia nu acopera integral costurile inregistrate de catre firma din Romania.

În ceea ce privește întocmirea Dosarului prețurilor de transfer, consultantul care a întocmit lucrarea, precizează următoarele:

- *"Ne-am bazat pe corectitudinea informatiilor prezentate in baza de date Amadeus si nu am intreprins nicio activitate pentru a verifica aceste date. Nu am testat validitatea motorului de cautare folosit de baza de date Amadeus. Nu am examinat declaratiile financiare publicate de societatile din setul de comparabilitate si nici nu ne-am informat cu privire la natura circumstantelor, activitatilor sau rezultatele lor. Datele financiare prevazute in baza de date Amadeus (Octombrie 2011) nu sunt complete sub toate aspectele pentru toate societatile". ... "Desi toate eforturile au fost realizate pentru a se asigura acuratetea informatiilor continute in raport, ... nu a auditat in mod independent informatiile furnizate de catre Companie in scopul realizarii prezentului raport. Preturile de transfer depind in mod critic de informatii concrete. In consecinta, orice inexactitate semnificativa in informatiile furnizate ar putea afecta acuratetea concluziilor.... Acest raport nu se refera la nici o alta problema sau tranzactie in afara celor descrise aici. Acest raport nu face referire la nici o alta problema sau tranzactie cu exceptia cazului in care toate s-au derulat in modul in care sunt descrise in cele ce urmeaza, fara renuntarea sau alterarea acuratetei furnizarii oricarui material si fara afectarea acuratetei ipotezelor prezentate. In cazul in care oricare dintre reprezentari, fapte sau ipoteze sunt incorecte, total sau partial, una sau mai multe dintre concluziile acestui raport ar putea fi afectate in mod negativ. In redactarea acestuia ne-am bazat pe rapoartele si faptele prezentate de ... si am pornit de la ipoteza ca acestea sunt adevarate, fara a*

face vreo calificare a cunostintelor si parerilor”;

- “... Prin urmare, raportul nostru nu trebuie considerat ca o asigurare a faptului ca o autoritate fiscala va fi de acord cu concluziile noastre sau ca preturile de transfer practicate intre ... si entitatile Grupului Perego vor evita aplicarea unei ajustari sau a unei penalizari de catre autoritatea fiscala, daca acest lucru este necesar. Totusi, noi consideram ca concluziile care ies din prezentul raport pot fi sustinute”.

Așadar, s-a reținut de către persoanele care au elaborat dosarul prețurilor de transfer că însăși dosarul pune probleme legate de corectitudinea, exactitatea informațiilor și acuratețea concluziilor.

De asemenea, se reține că, în raportul de audit întocmit pentru anul 2006, firma ..., a făcut următoarea stipulație: *“Legislatia din Romania contine reguli privind identificarea persoanelor afiliate din punct de vedere fiscal cat si reguli privind preturile de transfer intre aceste persoane afiliate inca din anul 2000. Cadrul legislativ curent defineste principiul “valorii de piata” pentru tranzactiile intre persoane afiliate, precum si metodele de stabilire a preturilor de transfer. Ca urmare, este de asteptat ca autoritatiile fiscale sa initieze verificari amanuntite ale preturilor de transfer, pentru a se asigura ca rezultatul fiscal si/sau valoarea in vama a bunurilor importate nu sunt distorsionate de efectul preturilor practicate in relatiile cu persoanele afiliate. Compania nu poate cuantifica rezultatul unei astfel de verificari”.*

Pe baza situatiei de fapt regăsită la societate în perioada 2006-2009, conform aspectelor redade anterior și a informațiilor cuprinse în Dosarul prețurilor de transfer întocmit de unitate, organele de control au concluzionat că tarifele practicate pentru prestarile de servicii de prelucrare de produse textile în sistem lohn pentru firma afiliată ... SPA Italia, nu sunt la nivelul pretului de piață.

În ceea ce privește rezultatul de exploatare aferent anului 2010, în cuantum de ... lei, s-a reținut că rata rentabilității costurilor totale realizată de SC ... SRL, este de 12,93%, aceasta marja regăsindu-se în intervalul median determinat pentru anul în cauză, iar potrivit centralizatorului comenzilor (anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală) transmis de firma afiliată din Italia, începând cu luna ianuarie 2010, au fost efectuate schimbări de prețuri, acestea fiind sensibil mai mari pentru unele produse decât în perioadele precedente, care prin coroborare cu volumul mare de producție a condus la realizarea profitului de exploatare mai sus redat; în context, e de aratat că din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală reiese că cifra de afaceri realizată de societate a crescut în anul 2010 față de anul 2009 de 2,33 ori (creștere realizată pe fondul unor schimbări semnificative de prețuri și creșterii volumului de producție), iar cheltuielile de exploatare au crescut de 1,74 ori - a se vedea graficul și tabelul atasat acestuia ce sunt prezentate în anexa nr. 8.

De asemenea, analizându-se indicatorii: cifra de afaceri, cheltuieli de exploatare, rezultatul de exploatare, precum și evoluția numărului de angajați pentru perioada ianuarie 2010 - iunie 2010 [interval de timp în care unitatea a trecut de la înregistrarea de pierderi din exploatare –

ianuarie si februarie 2010 - la obtinerea de profit (martie-iunie 2010)], rezulta ca firma ... SRL a realizat, incepand cu luna martie 2010, cresteri semnificative a cifrei de afaceri avand la baza majorari de preturi (intre 15% si 35 % - a se vedea anexa nr. 9 spre exemplificare), aceasta inregistrand profit din activitatea de exploatare incepand cu luna mai sus mentionata - a se vedea graficul si tabelul atasat acestuia ce sunt prezentate in anexa nr. 10.

În conditiile date, organele de control au procedat la efectuarea ajustarii veniturilor societatii ... S.R.L, aferente prelucrării de produse textile in sistem lohn pentru firma ... SPA Italia, pe baza estimării valorii de piata a tranzactiilor respective, în acest scop s-a considerat ca fiind adecvata utilizarea metodei marjei tranzacționale nete.

Utilizarea metodei marjei tranzacționale nete s-a făcut în baza prevederilor art. 11 alin. (2) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer.

Astfel, potrivit prevederilor invocate din Codul fiscal: *"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".*

iar, conform Ghidului OECD pentru Preturile de Transfer, metoda marjei tranzactionale nete este *"O metoda de profit tranzactional ce examineaza marja profitului net fata de o baza corespunzatoare (ex. costuri, vanzari, active) realizata de contribuabil din tranzactii controlate"*.

În aplicarea metodei marjei tranzacționale nete, apreciata ca fiind cea mai adecvata pentru situatia data, (metoda fiind considerata fezabila si de SC ... SRL în Dosarul preturilor de transfer), în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 3.1 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, potrivit căruia: *"... Singurele metode de profit ce satisfac principiul lungimii de brat sunt acelea care sunt in concordanta cu metoda de impartire a profitului sau metoda marjei tranzactionale nete, asa cum sunt ele descrise in aceste Instructiuni...."*

- art. 3.2 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer: *"O metoda de profit tranzactional examineaza profiturile obtinute din anumite tranzactii controlate. În sensul acestor Instructiuni, metodele profitului tranzactional sunt metoda impartirii profitului si metoda marjei tranzactionale nete.... Cu toate acestea, profitul obtinut dintr-o tranzactie controlata poate fi un indicator relevant in a stabili daca tranzactia a fost sau nu afectata de conditiile ce difera de cele ce ar fi fost create de companii independente in*

circumstante comparabile din alte privinte. Deci, in acele cazuri exceptionale, cand complexitatea situatiilor economice din viata reala ridica dificultati practice in calea aplicarii metodelor tranzactionale traditionale, si cand toate masurile de siguranta stabilite in acest Capitol sunt indeplinite, aplicarea metodelor de profit tranzactional (impartirea profitului si metoda marjei tranzactionale nete) pot asigura o aproximare a preturilor de transfer intr-o maniera conforma cu principiul lungimii de brat. Dar, metodele profitului tranzactional nu pot fi aplicate in mod automat doar pentru ca exista o dificultate in obtinerea datelor. Aceiasi factori ce au condus la concluzia ca nu este posibila aplicarea in siguranta a metodelor tranzactionale directe trebuie reconsiderati atunci cand se evalueaza siguranta metodei profitului tranzactional. Mai degraba, siguranta, soliditatea, unei metode trebuie evaluata tinand cont de principiile discutate in acest Raport, inclusiv amploarea si siguranta ajustarilor facute asupra datelor utilizate".

- pct. 29 Titlul I din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit căruia "Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzactii cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzactii cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzactii comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparatii 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".

- art. 3.27 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer: "Un punct forte al metodei marjei tranzactionale nete este acela ca marjele nete (ex. recuperarea activelor, venitul din exploatare la vanzari si poate alte masuri ale profitului net) sunt mai putin influentate de diferentele tranzactionale decat pretul, asa cum este folosit in metoda CUP. Marjele nete pot fi de asemenea mai tolerante la unele diferente functionale intre tranzactiile controlate si tranzactiile necontrolate decat marjele de profit brut. Diferentele in functiile efectuate intre companii sunt adesea reflectate in variatii ale cheltuielilor de exploatare. In consecinta, companiile pot avea un interval larg de marje de profit brut, realizand in acelasi timp un nivel asemanator in mare al profiturilor nete".

- art. 3.28 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, "Un alt punct forte practic il reprezinta faptul ca nu este necesara stabilirea functiilor efectuate si a responsabilitatilor asumate de catre mai mult de una din companiile afiliate. In mod similar, adeseori nu este necesar sa se tina evidentele contabile ale tuturor participantilor la activitatea economica pe

baze comune sau sa se aloce costurile tuturor participantilor. Aceasta poate prezenta avantaje practice atunci cand una dintre partile tranzactiei este complexa si are multe activitati interdependente sau cand este dificil sa se obtina informatii exacte despre una dintre parti”.

- art. 3.39 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, "... Metoda marjei tranzactionale nete nu ar trebui utilizata decat daca marjele nete sunt determinate din tranzactii necontrolate ale aceleiasi contribuabil in circumstante comparabile sau, atunci cand tranzactiile comparabile necontrolate sunt ale unei companii independente, daca diferentele dintre compania afiliata si compania independenta care au un efect substantial asupra marjei nete utilizate sunt luate in considerare in mod corespunzator”.

- art. 3.42 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer: "O analiza in cadrul metodei marjei tranzactionale nete ar trebui sa ia in considerare numai profiturile companiei afiliate ce pot fi atribuite unor anumite tranzactii controlate. De aceea, ar fi incorecta aplicarea metodei marjei tranzactionale nete pe baza de companie integrala, daca respectiva companie se angajeaza intr-o varietate de diverse tranzactii controlate ce nu pot fi comparate corect pe o baza agregata cu tranzactiile unei companii independente. In mod similar, atunci cand se analizeaza tranzactiile intre companii independente, in masura in care este nevoie de acestea, profiturile ce pot fi atribuite tranzactiilor care nu sunt similare cu tranzactiile controlate supuse verificarii ar trebui excluse din comparatie. In cele din urma, cand se utilizeaza marje de profit ale unor companii independente, profiturile ce pot fi atribuite tranzactiilor companiilor independente nu trebuie sa fie distorsionate de tranzactiile controlate ale acelei companii”.

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

- art. 3.45 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer "Este important, de asemenea, sa se tina cont de un interval de rezultate atunci cand se utilizeaza metoda marjei tranzactionale nete. Utilizarea unui interval in acest context ar putea ajuta la reducerea efectelor pe care le au diferentele dintre caracteristicile economice ale companiilor afiliate si ale oricaror companii independente angajate in tranzactii comparabile necontrolate, deoarece intervalul permite rezultate ce ar fi obtinute intr-o varietate de conditii comerciale si financiare”.

- conform art. 3.46 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer *"....Atunci cand se stie ca este necesara o ajustare, dar nu este posibil sa se identifice acele costuri ce trebuiesc ajustate, poate fi, totusi posibil sa se identifice marja neta rezultata in tranzactie, si deci se poate asigura utilizarea unei masuri consecvente. De exemplu, daca costurile administrative, generale si de supraveghere care sunt tratate ca parte a costului marfurilor vandute pentru companiile independente X, Y si Z, nu pot fi identificate astfel incat sa se ajusteze marja bruta pentru o aplicare corecta a metodei cost plus, poate fi necesar sa se examineze marjele nete, in absenta unor comparatii mai exacte"*.

În aplicarea metodei marjei nete s-au avut in vedere si prevederile pct. 32 lit. a) si b) din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, potrivit cărora: *"La stabilirea pretului de piață al tranzactiilor dintre persoane afiliate se foloseste una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:*

*a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite preturile supuse liberei concurențe pe pietele comparabile din punct de vedere comercial;*

*b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din functionarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzactii supuse liberei concurențe"*.

Astfel, aceasta metoda a fost acceptata de organele de control datorita faptului ca nu s-au avut la dispozitie costurile aferente productiei obtinute de societatile selectate in esantion, metoda marjei nete fiind considerata cea mai potrivita în estimarea preturilor de transfer pe baza datelor disponibile.

În legatura cu marja de profit, la art. 2 alin. (1) din Anexa 1 la Ordinul ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer se stipulează că *"Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale pretului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente"*.

Ținând seama de principiul lungimii de brat prezentat in Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, in cazul SC ... SRL, in vederea efectuării ajustărilor ce se impun, organele de control au stabilit marja neta la nivelul medianei intervalului de comparare rezultat din marja de comparare a profiturilor obtinute de societatile de profil, selectate in esantionul de analiza (Anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscală), calculele fiind efectuate in conformitate cu prevederile art. 2 alin. (2), (3) si (4) din Anexa 1 la Ordinul ANAF nr. 222/2008, prevederi legale ce stipulează următoarele:

*"(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".*

Valorile ratelor de rentabilitate a costurilor totale stabilite la nivel de mediana au fost utilizate în aplicarea metodei marjei nete în vederea ajustării veniturilor aferente prelucrării în sistem lohn de produse textile pentru firma ... SPA Italia, astfel încât aceste venituri să fie la un nivel corespunzător prețurilor de piață.

Pentru aplicarea metodei marjei nete, pe baza datelor detinute de societate, a fost aplicată rata rentabilității costurilor totale la nivel de mediana, la cheltuielile de exploatare, în final determinându-se veniturile în condițiile prețurilor de piață.

Efectul ajustărilor efectuate de organele de control s-a concretizat în:

- stabilirea unor venituri suplimentare totale (pentru perioada mai 2006-decembrie 2009) în suma de ... lei (anexa nr. 12 la raportul de inspecție fiscală);

- anularea pierderii fiscale înregistrată de societate cumulată la 31.12.2009 în cuantum de ... lei;

- determinarea unui profit impozabil stabilit suplimentar pentru anii 2006-2010 (stabilirea profitului impozabil suplimentar pe anul 2010 se datorează preluării pierderii fiscale în declarațiile fiscale privind impozitul pe profit pentru anul în cauză, pierdere care așa după cum s-a arătat mai sus, a fost anulată cu ocazia controlului) la nivel de ... lei - anexele nr. 11 și 13 la raportul de inspecție fiscală;

- stabilirea unui impozit pe profit de plată în cuantum de ... lei (anexele nr. 11 și 13 la raportul de inspecție fiscală), la calculul impozitului pe profit suplimentar ținându-se cont de impozitul minim declarat de societate.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, în baza prevederilor art. 119, 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, accesorii în sumă totală de ... lei, (din care ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere) calculul detaliat al acestora fiind redat în Anexa nr. 14 la raportul de inspecție fiscală.

În contestația formulată, petenta susține că Rata rentabilității costurilor totale (ROTC) obținută de ... SRL, pe parcursul perioadei 2006 - 2008 și în anul 2010, s-a situat în intervalul dintre quartile, argumentând astfel că remunerația primită pentru prestarea serviciilor de prelucrare de produse textile s-a efectuat cu respectarea principiului valorii de piață.

Sușinerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele aspecte:

- din eșantionul de patru societăți selectate de societate în Dosar (... SRL, ... SRL, ... SRL și ... SRL) cu ocazia inspecției fiscale, organele de

control au eliminat două societăți (... SRL și ... SRL) pe motivația că cele două firme nu prezentau indicatori financiari pe anul 2006 asemănători cu cei ai societății ... SRL. Astfel, întrucât societățile eliminate au în anul înființării un număr mic de salariați, iar cifra de afaceri este mult inferioară celei realizate de ... SRL (957 euro în cazul SC ... SRL și 4.324 euro în cazul SC ... SRL), astfel, cele două societăți nu au putut fi catalogate drept societăți comparabile.

- în timpul controlului, organele de control au inclus în eșantionul de comparare alte societăți care au fost excluse din eșantion în mod nejustificat de către ... SRL, societăți ce prezentau caracteristici asemănătoare cu aceasta, și anume xxx SRL, xxx SRL și xxx SRL

- în situația dată, în urma calculării mediei ratei rentabilității costurilor totale, aferente societăților cuprinse în eșantionul de comparare determinat de organele de control, a rezultat că aceasta s-a situat în perioada 2006-2009 într-un interval cuprins între 3,562% și 7,864%, față de rata rentabilității costurilor totale obținute de ..., care s-a situat într-un interval cuprins între -32,95% și -4,69%.

În consecință, susținerile petentei că remunerația primită pentru prestarea serviciilor de prelucrare de produse textile s-a efectuat cu respectarea principiului valorii de piață, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa după cum s-a redat anterior rata rentabilității costurilor totale obținute de ... SRL s-a situat în afara intervalului mediei ratei rentabilității costurilor totale aferente societăților cuprinse în eșantionul de comparare determinat de organele de control.

În contestația formulată, petenta susține că organele de control au calculat profitul impozabil fără a lua în considerare toate veniturile neimpozabile și cheltuielile nedeductibile.

Astfel, societatea susține că nu s-a dat dreptul de deducere a rezervei legale în limita a 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, conform art. 22 din Legea nr. 571/2003.

**În drept**, art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează următoarele:

*"art. 22 Provizioane și rezerve*

*(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:*

*a) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. În cazul în care aceasta este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, reconstituirea ulterioară a rezervei nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil ...".*

În același sens, pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a



Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează următoarele:

*"Cota de 5% reprezentând rezerva prevăzută la art. 22 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se aplică asupra diferenței dintre totalul veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile, și totalul cheltuielilor, din care se scad cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, înregistrate în contabilitate. Rezerva se calculează cumulat de la începutul anului și este deductibilă la calculul profitului impozabil trimestrial sau anual, după caz. În veniturile neimpozabile care se scad la determinarea bazei de calcul pentru rezervă sunt incluse veniturile prevăzute la art. 20 din Codul fiscal, cu excepția celor prevăzute la lit. c). Rezervele astfel constituite se completează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul. De asemenea, majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului ...".*

Prevederile legale anterior citate stipulează faptul că societatea are dreptul la deducerea rezervei legale în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil înainte de impozitare până ce aceasta atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control precizează că, potrivit prevederilor pct. 50 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cota de 5% reprezentând rezerva prevăzută la art. 22 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se aplică asupra diferenței dintre totalul veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile, și totalul cheltuielilor, din care se scad cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, **înregistrate în contabilitate la momentul inspecției fiscale**, veniturile înregistrate în contabilitate erau cele realizate în urma utilizării unor preturi ce nu au fost la nivel de piață, rezultatele financiare aferente perioadei 2006-2009, concretizându-se în pierdere.

În ceea ce privește solicitarea petentei de a i se acorda dreptul de deducere a rezervei legale în limita a 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

- constituirea rezervei legale se realizează în conformitate cu prevederile art. 183 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, articol având următorul conținut:

*"(1) Din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social."*

Consecințele neconstituirii rezervei legale în condițiile stabilite la art. 183 sunt prevăzute la art. 272 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 potrivit căroră, pentru încălcarea dispozițiilor art. 183 se pedepsește cu închisoare de la 1 la 3 ani fondatorul, administratorul, directorul sau reprezentantul legal al societății.

Rezervele legale se pot utiliza pentru acoperirea pierderilor din exercițiile precedente conform hotărârii adunării generale a acționarilor sau

asociațiilor, respectiv pentru acoperirea pierderilor din exercițiul financiar expirat.

- din punct de vedere contabil, art. 206 alin. (2) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 1752/2005, în vigoare până la data de 31.12.2009, prevede că, rezervele legale se constituie anual din profitul entității, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege, aceste prevederi regăsindu-se și reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP 3055/2009, reglementări ce au intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2010.

Înregistrarea în contabilitate a rezervelor legale se ține cu ajutorul contului 106 "Rezerve", cont ce prezintă, potrivit OMFP nr. 3055/2009, următoarea funcțiune:

*Contul 106 "Rezerve"*

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidența rezervelor constituite.*

*Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale, rezerve de valoare justă, rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare și alte rezerve.*

*În creditul contului 106 "Rezerve" se înregistrează:*

*- profitul net contabil realizat la închiderea exercițiului curent repartizat la rezerve în baza unor prevederi legale (129);*

*- profitul net realizat în exercițiile anterioare, repartizat la rezerve, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociațiilor (117);*

*- capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câștig realizat, respectiv la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (105);*

*- primele de capital transferate la rezerve (104);*

*- diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale și necorporale care fac obiectul participației (261, 263, 265);*

*- majorarea valorii participațiilor deținute în capitalul altor entități, ca urmare a încorporării rezervelor în capitalul acestora (261, 263, 265);*

*- creșterea valorii activelor financiare disponibile pentru vânzare, inclusă direct în capitalul propriu, în cadrul situațiilor financiare consolidate (501);*

*- partea convenită investitorului din rezervele înregistrate de întreprinderea asociată în care se dețin participații, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalență (264);*

*- câștigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve (141).*

*În debitul contului 106 "Rezerve" se înregistrează:*

*- rezervele destinate majorării capitalului, potrivit legii (101);*

- diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale și necorporale care au făcut obiectul participației, transferată la venituri cu ocazia cedării participațiilor respective (764);

- rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor contabile înregistrate în exercițiile precedente, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților (117);

- decontarea capitalurilor proprii către acționari/asociați, în cazul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (456);

- ajustarea rezervei de valoare justă, urmare a diferențelor nefavorabile rezultate din evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, în cadrul situațiilor financiare consolidate (501);

- pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezerve (149).

*Soldul contului reprezintă rezervele existente și neutilizate.”*

Prevederile legale anterior citate prevăd înregistrările contabile ce trebuiesc efectuate de către societate pentru reflectarea în contabilitate a rezervei legale.

- din punct de vedere fiscal, conform art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal “*rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit ...*”.

Din prevederile legale anterior citate se reține că, rezervele legale se constituie în proporție de cel puțin 5% din profitul anual contabil obținut de societate înainte de impozitare (profitul brut) până la limita când rezerva atinge 20% din capitalul social cu precizarea că sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezerva sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, în limita a 5% din profitul anual, până ce acesta va atinge a cincea parte din capitalul social.

Având în vedere că, rezerva legală reprezintă în fapt o capitalizare a unei părți din profitul contabil real obținut de o societate, care poate fi utilizată ulterior pentru acoperirea unor pierderi, iar, cum în urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit un profit impozabil suplimentar determinat de reconsiderarea veniturilor societății – acesta nefiind un profit contabil înregistrat în contabilitate - în soluționarea contestației se reține că, constituirea rezervei legale poate fi efectuată doar de către societate și doar din profiturile contabile obținute și înregistrate ca atare în contabilitate, constituirea rezervei legale neputând fi efectuată de către organele de control în cadrul inspecțiilor fiscale.

Mai mult, constituirea rezervei legale este la latitudinea contribuabilului, prevederile legale invocate de petentă stipulează deductibilitatea fiscală a rezervei legale, însă această deductibilitate poate fi acordată doar dacă rezerva legală este constituită și înregistrată ca atare în contabilitate.

În același context se reține că, potrivit precizărilor organelor de control din referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. 2294/04.04.2012, deși societatea a înregistrat profit pe anul 2010, în cuantum de ... lei, aceasta nu a procedat la constituirea rezervei legale, operațiune ce este prioritară față de acoperirea pierderii, potrivit prevederilor art. 183 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, articol ce stipulează că *“din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social”*.

Prin urmare, ținând cont de prevederile legale sus-citate, de aspectele redate anterior, respectiv de faptul că rezerva legală poate fi constituită doar din profiturile contabile obținute și înregistrate ca atare în contabilitate, susținerile petentei că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să acorde dreptul de deducere a rezervei legale în limita a 5% asupra profitului contabil, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În contestația formulată petenta susține de asemenea că, pentru determinarea profitului impozabil, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv faptul că în urma reconsiderării serviciilor prestate la prețurile de piață, cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților devin cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil (în baza prevederilor art. 21 alin. (1) și (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), societatea considerându-le nedeductibile întrucât nu erau generate de plăți pentru servicii prestate la preț de piață.

Susținerile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, în procesul de ajustare a veniturilor societății, marja de profit a fost aplicată costurilor ce includ și cheltuielile respective, iar rata rentabilității costurilor totale determinată ca raport între profitul/pierdere din exploatare și totalul cheltuielilor de exploatare este calculată în mod similar și la societățile comparabile din intervalul median, acestea putând avea cheltuieli pentru care s-a aplicat un tratament de nedeductibilitate fiscală, necunoscute atât societății cât și organelor de inspecție fiscală.

Față de susținerile petentei din contestație că, *“companiile asociate la fel ca și companiile independente pot suporta pierderi reale, așa cum se menționează la paragraful 1.52 din Ghidul OECD, fie din costurile masive de demarare a activității (în cazul nostru anul 2006), ineficienței (în cazul nostru în anul 2008 când societatea mamă înregistrează pierderi), fie din cauza altor motive economice legitime (în cazul nostru anul 2009, când societatea datorită relocării activității din sediul inițial situat în localitatea Ungheni către actualul sediu Tg. Mureș, în perioada septembrie-decembrie, înregistrează cheltuieli care duc societatea în pierdere, cu mențiunea că până la data de 31 iulie aceasta a înregistrat profit)”*, potrivit constatărilor organelor de control, în perioada mai-iulie 2006, societatea a produs huse pentru cărucioare de copii pentru societatea mama în regim de import

definitiv al materialelor, fiind utilizate prețuri de 10 și 12 euro/bucată, prețul mediu fiind de 11,5 euro/bucată, costul mediu aferent manoperei fiind de 6,82 euro/bucată. Începând cu luna iulie 2006 societatea a prestat servicii de confecții huse cărucioare în sistem lohn utilizând prețul de 5 euro/bucata.

Referitor la rata rentabilității costurilor totale înregistrată de ... SRL în anul 2009, respectiv situarea acesteia sub intervalul dintre quartile, societatea susține că aceasta s-a datorat circumstanțelor economice excepționale ce au avut loc în anul 2009 și anume relocarea activității societății de la sediul din Ungheni, jud. Mureș la noul sediul din Targu Mureș, având ca efect angajarea de costuri suplimentare (angajarea de personal suplimentar, plata chiriei atât pentru vechea locație cât și pentru noua locație).

În ceea ce privește costurile de început de activitate din anul 2006 și de realocarea activității în noul sediu în anul 2009, se reține că, potrivit celor precizate de organele de control în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, societățile din eșantionul de comparare, propus de societate și ajustat la inspecția fiscală, cu toate că au început activitatea în anul 2006, au obținut rate de rentabilitate a costurilor negative, însă la nivel neglijabil (-0,431% în cazul SC ... SRL) sau pozitive (1,382% în cazul SC xxx SRL și 3,562% în cazul SC xxx SRL), față de rata rentabilității costurilor totale obținută de SC ... SRL la nivel de -32,95%.

Totodată se reține că societățile ... SRL și ... SRL în anul 2009 față de anul 2008 au înregistrat diminuări ale ratei rentabilității costurilor totale de la 19,436% la 4,803% în cazul societății ... SRL, respectiv de la 4,945% la -2,525% în cazul societății ... SRL, fapt ce denotă că și în cazul celor două persoane juridice au existat unele dificultăți economice, la ajustarea veniturilor pe anul 2009 a fost utilizată drept mediană marja de profit aferentă firmei ... SRL.

În contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale invocate, întrucât susținerile petentei nu sunt de natură a combate constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea suplimentară a veniturilor în sumă de ... lei, fapt ce a determinat stabilirea unui profit impozabil în cuantum de ... lei și implicit a unui impozit pe profit de plată în sumă de ... lei.

Având în vedere aspectele prezentate anterior, **contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sarcina societății în cuantum de ... lei.**

În contestația formulată petenta susține de asemenea că, la calculul dobânzilor, în mod eronat, organul de control a considerat termenul de scadență pentru trimestrul IV al anilor fiscali luați în calcul, 25 ianuarie a anului următor, întrucât societatea a optat pentru plata în 25 ianuarie a impozitului pe profit pentru trimestrul IV, iar definitivarea plății să se facă la termenul de depunere a declarației (respectiv 25 aprilie a anului următor),

conform art. 34 din Legea nr. 571/2003.

În drept, art. 34 alin. (10) și (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

*"art. 34 Plata impozitului*

*(1) Plata impozitului se face astfel: (...)*

*b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel.*

...

*(10) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1).*

*(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor".*

Din prevederile legale anterior citate se reține că, în cazul în care contribuabilul nu definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, pentru ultimul trimestru al anului plătesc o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestru III al aceluiași an fiscal, iar definitivarea și plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal respectiv se face până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv 15 aprilie pentru anii fiscali 2006, 2007, 2008 și 25 aprilie pentru anii fiscali 2009 și 2010.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv a *situației calculului dobânzilor de întârziere și a penalităților – anexa nr. 14 la raportul de inspecție fiscală*, se reține că organele de inspecție fiscală au considerat termenul de scadență al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plată la control, aferente trim. IV al anilor fiscali luați în calcul, 25 ianuarie a anului următor.

Întrucât, petenta pentru anii fiscali 2006, 2007, 2008 și 2009 a optat pentru plata în 25 ianuarie a impozitului pe profit pentru trimestrul IV al anului precedent, iar închiderea exercițiilor financiare să se facă la data de 15 respectiv 25 aprilie, se reține că, potrivit prevederilor legale anterior citate, contribuabilul avea obligația să plătească pentru ultimul trimestru al anului precedent o sumă egală cu impozitul calculat pentru trimestrul III al aceluiași an.

În consecință, se rețin întemeiate susținerile petentei potrivit cărora la determinarea accesoriilor aferente impozitului pe profit, în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat termenul de scadență, pentru trimestrul IV al anilor fiscali verificați, 25 ianuarie al anului următor, motiv pentru care, prin adresa nr. 22852/12.11.2012, s-a solicitat organelor

fiscale comunicarea cuantumului accesoriilor datorate de petenta, determinate în conformitate cu prevederile art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la solicitarea făcută, organele de inspecție fiscală, prin Adresa nr. ... (anexată la dosarul cauzei), precizează că, în urma revizuirii cuantumului dobânzilor, acestea se reduce cu suma de ... lei, modul de calcul al dobânzilor fiind redat în anexa nr. 1 la adresa emisă de organele de control.

Având în vedere considerentele prezentate anterior, întrucât potrivit modului de calcul al dobânzilor redat în anexa nr. 1 la adresa sus-menționată, organele de inspecție fiscală au recalculat cuantumul dobânzilor și au considerat termenul de scadență a obligațiilor fiscale aferente trimestrului IV din anii verificați, în conformitate cu prevederile art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **se admite contestația petentei în ceea ce privește dobânzile în cuantum de ... lei, aferente impozitului pe profit.**

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei**, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește dobânzile de întârziere în cuantum de ... lei (... lei, reprezentând total dobânzi/majorări de întârziere stabilite urmare controlului – ... lei, reprezentând dobânzi pentru care se admite contestația petentei), respectiv pentru penalitățile de întârziere contestate de petentă, în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de ... lei, compusă din:**

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit

**2. Admiterea contestației pentru suma de ... lei, reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit și anularea parțială a deciziei de impunere contestată pentru obligațiile fiscale în suma anterior menționată.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**