

DECIZIE nr. 820 / 50 / 26.02.2010

I. Obiectul contestatiei il constituie anularea Deciziei de impunere nr. 630/29.10.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare, in suma totala de.... lei, reprezentand :

- impozit pe profit calculat suplimentar de.... lei ;
- majorari de intarziere de.... lei.

In sustinerea contestatiei formulate societatea invoca urmatoarele argumente:

I. Referitor la estimarea preturilor de transfer:

1. Societatea a considerat ca in ceea ce priveste aplicarea metodei cost plus pentru estimarea preturilor de transfer a tranzactiilor efectuate, organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile pct. 26 din HG nr. 44/2004 care stipuleaza ca: *“pentru determinarea pretului pietei, metoda se bazeaza pe majorarea costurilor principale cu o marja de profit corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru aceasta metoda .. este reprezentat de costurile producatorului.... Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceiasi metoda de calcul pe care persoana care face transferul isi bazeaza si politica de stabilire a preturilor fata de persoane independente. Suma care se adauga la costul astfel stabilit va avea in vedere o marja de profit care este corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului. In acest caz, pretul de piata al tranzactiei controlate reprezinta rezultatul adaugarii profitului la costurile de mai sus.... Costul plus profitul furnizorului intr-o tranzactie controlata va fi stabilit in mod corespunzator prin referinta la costul plus profitul aceluiasi furnizor in comparatie cu tranzactiile necontrolate”*.

In contestatia depusa S.C. ...S.R.L. mentioneaza ca in perioada verificata (2007) conform contractului de prelucrare in lohn nr. 964/05.09.2005, a derulat activitati identice cu cele desfasurate pentru ... – societate controlata sau afiliata si pentru SC... – societate necontrolata sau neafiliata si prin urmare organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere acest aspect atunci cand a aplicat metoda cost plus.

Atunci cand se determina marja bruta a profitului realizat de cele 3 societati luate in analiza, organul de control arata ca aceasta marja s-a determinat ca *“raport intre excedentul brut din exploatare si cifra de afaceri”*. Societatea a considerat ca cei doi indicatori financiari nu sunt identici, fiecare din ei exprimand marimi diferite si anume:

Profitul din exploatare = venituri din exploatare – cheltuieli din exploatare;

Excedentul brut din exploatare = valoarea adaugata bruta + subventiile de exploatare - cheltuielile cu impozite taxe si varsaminte asimilate – cheltuieli cu personalul.

Prin urmare, considera ca valoarea medie aritmetica a marjei brute a profitului de 10,26 % determinata de organul de inspectie fiscala nu este reala si astfel diferenta suplimentara de profit impozabil calculata in suma de ... lei nu este certa.

2.Referitor la impozitul pe profit

a) Contestatoarea sustine ca la calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie acordate administratorului societatii si la considerarea acestora ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru anii 2006 si 2007 organul de inspectie fiscala nu a prezentat nicio prevedere legala in acest sens si prin acest procedeu s-a facut un abuz.

b) Prin adresa inregistrata la DGFP.... – Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. 8919/16.12.2009 societatea a completat contestatia depusa la DGFP... – AFPCM sub nr. 29427/09.12.2009 solicitand diminuarea impozitului pe profit stabilit suplimentar cu suma de de ... lei precum si recalcularea majorarilor de intarziere aferente acestei diferente. Aceasta diferenta de impozit pe profit consta in preluarea eronata din raportul de inspectie fiscala nr. 764 / 26.04.2007 a unor cheltuieli nedeductibile aferente lunii iulie 2006 in suma de.... lei in loc de ... lei.

II. In raportul de inspectie fiscala nr. 6912/28.10.2009 organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.10.2005 - 30.06.2009 in evidenta contribuabilului profitul impozabil a fost denaturat din urmatoarele motive :

a) inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Legii 82/1991 republicata.

In urma controlului efectuat si pe baza documentelor puse la dispozitie, organul de ifiscala a constatat ca in perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, societatea a inregistrat, pe cheltuieli conform anexelor nr. 3 la Rapoartele de inspectie fiscala incheiate in anul 2006 - RIF 764 – 769 /26.04.2007 (inspectie fiscala partiala – rambursare TVA), documente care nu au fost intocmite in conformitate cu prevederile art. 155 alin. 8 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si care nu indeplinesc conditiile legale prevazute de Legea nr. 82/1991 republicata – Legea Contabilitatii, respectiv de HG nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora (si anume necompletearea corespunzatoare a acestor documente, utilizarea altui tip de combustibil fata de cel cu care circula

autoturismul in scris pe bonurile fiscale). Valoare inregistrata pe cheltuielile aferente acestor documente este in suma de lei (**anexa nr.6**).

Articolul 6, alin. (1) din Legea nr. 82/1991 – Legea Contabilitatii – republicata prevede ca *“orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un in scris care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”*

Regulile generale pentru ca un in scris sa indeplineasca conditiile de document justificativ, prevazute de Legea nr. 82/1991, sunt reglementate de prevederile HG nr. 831/1997 – pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora. Modelul si continutul formularelor comune pentru activitatea financiar contabila sunt prevazute in anexa 1/A din HG nr. 831/1997 – modificata, iar in Anexa 1/B din HG nr. 831/1997 – modificata sunt mentionate normele metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.

In acest sens art. 7 din Anexa 1/B din HG nr. 831/1997 – modificata prevede ca *“Inscrierea datelor in aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse in normele generale privind documentele justificative si financiar-contabile”*.

Conform Deciziei nr. V din 2007, Inalta Curte de Casatie si Justitie a decis ca *“Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita rambursarea de TVA.”*

Prin inregistrarea acestor documente in contabilitate si luarea lor in calculul profitului impozabil ca si cheltuieli deductibile au fost incalcate prevederile art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal.

b) inregistrarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar aferente unor imprumuturi bancare

In decursul anului 2006, organele de inspectie fiscala constata ca societatea a acordat unele avansuri administratorului societatii, din care, de regula, nu sunt sume semnificative restituite pana la acordarea urmatorului avans, iar din aceste avansuri nu au fost efectuate plati pentru activitatea desfasurata de societate. Mentionam ca pentru aceste sume acordate ca avansuri, societatea nu a calculat si nu a incasat dobanzi de la administratorul societatii.

De asemenea, s-a constatat ca in aceasta perioada societatea are contractate credite, linii de creditare de la banca Italo Romena pentru care se suporta pe cheltuieli, dobanzile aferente si diferentele de curs valutar, sume care sunt luate in calculul profitului impozabil ca si cheltuieli deductibile.

Organul de inspectie fiscala precizeaza ca in perioada verificata societatea a indeplinit conditiile de inregistrare integrala pe cheltuieli, a dobanzilor si diferentelor de curs valutar care sunt luate in calculul profitului impozabil, intrucat "gradul de indatorare" calculat in perioada verificata nu a fost peste "3", prevazut de art. 23 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 – cu modificarile ulterioare – privind Codul Fiscal.

Avand in vedere ca sumele ridicate de administrator nu au fost folosite de acesta pentru nevoile societatii, precum si faptul ca in acelasi timp societatea avea credite bancare pentru care suporta pe cheltuieli dobanzile si diferentele de curs valutar aferente acestor credite, organul de inspectie fiscala constata ca sumele acordate ca avansuri personale administratorului puteau constitui restituirii de credit, ceea ce ar fi condus la diminuarea sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar. In **anexa nr. 7** este prezentata situatia dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor bancare precum si a sumelor acordate drept avans si nerestituite. Rezulta astfel ca o parte din dobanzile si din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor bancare, au fost deduse nejustificat la calculul profitului impozabil, cu consecinta diminuarii profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit.

In acest sens la art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal, este prevazut ca "*profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora*" iar la art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 si pct. 22 Titlul II din HG nr. 44/2004 – pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, este prevazut "*cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri*".

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus precum si prevederile Legii nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal, in timpul controlului s-a procedat la calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor, suportate nejustificat de societate pe cheltuieli deductibile, prin ponderea soldului contului 542/analitic, in soldul contului de credit din aceeasi perioada, iar valoarea rezultata a fost aplicata asupra sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar platite de societate.

Astfel, in anul 2006 cheltuiala cu dobanda aferenta imprumuturilor bancare nedeductibila fiscal este in suma de... lei iar cheltuiala cu diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor nedeductibila fiscal este in suma... lei (**anexa nr. 7**).

A fost recalculat profitul impozabil aferent anului 2006 conform **anexei nr. 8** rezultand o diferenta de impozit pe profit in suma de... lei.

- la data de 31.12.2007 societatea a inregistrat o pierdere fiscala in suma de... lei. In declaratia privind impozitul pe profit aferenta anului 2007,

inregistrata la AFPCM sub nr. 143/01.04.2008 SC.... SRL a declarat o pierdere fiscala pentru anul de raportare in suma de.... lei.

In urma verificarii efectuate asupra documentelor justificative inregistrate de catre societate ca si cheltuieli deductibile la calculul rezultatului financiar pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 au fost constatate unele deficiente, dupa cum urmeaza :

* inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Legii nr. 82/1991 republicata.

In urma controlului efectuat pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, s-a constatat ca societatea a fost verificata in ceea ce priveste TVA conform Rapoartelor de inspectie fiscala incheiate in anul 2007 - RIF 5723 – 5725 /16.07.2007. Ca urmare a inspectiei fiscale partiale desfasurate in anul 2007, in baza art.103 alin. (9) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata si pct. 102.7 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 au fost dispuse urmatoarele masuri conform dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. 5905/19.07.2007 :

- societatea va inregistra in contabilitate cheltuielile nedeductibile in suma de.... lei stabilite prin rapoartele de inspectie fiscala mai sus mentionate
Motivele de fapt care au generat aceste aspecte :

1). - societatea nu a respectat prevederile art.146 si art.155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 deoarece a fost dedusa TVA de pe documente completate cu omisiuni, documente care nu indeplinesc conditiile legale prevazute de Legea nr. 82/1991 republicata – Legea Contabilitatii, respectiv de HG nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiar - contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora (necompletarea corespunzatoare a acestor documente - lipsa cod RO furnizor in scopuri de TVA).

Prin Decizia nr. V din 2007, Inalta Curte de Casatie si Justitie a decis ca *“Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita rambursarea de TVA. “*

Prin inregistrarea acestor documente in contabilitate si luarea lor in calculul profitului impozabil ca si cheltuieli deductibile au fost incalcate prevederile art. 21 (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal.

2). - societatea a inregistrat prestari de servicii reprezentand manopera fete incaltaminte prestata de diversi colaboratori fara indeplinirea conditiilor

prevazute de art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu HG nr. 44/2004 pct.48.

Potrivit Titlului II art.21 alin.4 lit.m) : „(4) *Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte;

Potrivit pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 :

Norme metodologice:

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

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se facă pe intreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. "

Masurile dispuse prin Dispozitia de masuri nr.5905/19.07.2007 nu au fost contestate, iar societatea a inregistrat acesta dispozitie de masuri cu intarziere in luna iulie 2009 prin inregistrarea in contul 117 "Rezultatul reportat ".

In timpul inspectiei fiscale a fost recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit prin includerea acestor cheltuielile nedeductibile fiscal la perioadele la care se refera in conformitate cu prevederile pct.13 Titlul II din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

* inregistrarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar aferente unor imprumuturi bancare

In decursul anului 2007, se constata ca societatea a acordat avansuri administratorului societatii, din care, de regula, nu sunt sume semnificative restituite pana la acordarea urmatorului avans, iar din aceste avansuri nu au fost efectuate plati pentru activitatea desfasurata de societate. Pentru aceste sume acordate ca avansuri si care ulterior sunt restituite, societatea nu calculeaza si nu incaseaza dobanzi de la administratorul societatii.

De asemenea, s-a constatat ca in aceasta perioada societatea are contractate credite, linii de creditare de la banca pentru care se inregistreaza pe

cheltuieli, dobanzile aferente si diferentele de curs valutar, sume care sunt luate in calculul profitului impozabil ca si cheltuieli deductibile.

Avand in vedere ca, sumele ridicate de administrator nu au fost folosite de acesta pentru nevoile societatii, precum si faptul ca in acelasi timp societatea avea credite bancare pentru care inregistreaza pe cheltuieli dobanzile si diferentele de curs valutar, organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele acordate ca avansuri personale administratorului puteau constitui restituiri de credit, ceea ce ar fi condus la diminuarea sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar. In **anexa nr. 7** este prezentata situatia dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor bancare precum si a sumelor acordate drept avans si nerestituite. Rezulta astfel ca o parte din dobanzile si din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor bancare, au fost deduse nejustificat la calculul profitului impozabil, cu consecinta diminuarii profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit.

In acest sens la art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal, este prevazut ca *“profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora”* iar la art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 si pct. 22 Titlul II din HG nr. 44/2004 – pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, este prevazut *“cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri”*

Avand in vedere constatarile prezentate mai sus precum si prevederile Legii nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare – privind Codul Fiscal, in timpul controlului s-a procedat la calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor, inregistrate nejustificat de societate pe cheltuieli deductibile, prin ponderea soldului contului 542/analitic, in soldul contului de credit din aceeasi perioada, iar valoarea rezultata a fost aplicata asupra sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar platite de societate.

Astfel, in anul 2007 cheltuiala cu dobanda aferenta imprumuturilor bancare nedeductibila fiscal este in suma de... lei iar cheltuiala cu diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor nedeductibila fiscal este in suma... lei (**anexa nr. 7**).

c) inregistrarea cu intarziere a veniturilor reprezentand diferente de pret aferente productiei realizate si livrate in perioada 01.04.2007 – 30.06.2007.

Pentru productia realizata in perioada aprilie – iunie 2007 si livrata catre beneficiarul... conform facturilor cuprinse in anexa nr. 10, SC.... SRL a facturat o diferenta de pret in anul 2008 conform facturii 00161/31.03.2008 (Invoice 1/31.03.2008) in suma de ... lei.

La art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se prevede ca *„profitul impozabil se*

calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri dintr-un an fiscal...”.

Avand in vedere ca veniturile realizate sunt aferente anului 2007, societatea avea obligatia ajustarii profitului impozabil al anului 2007 si a depunerii declaratiei rectificative privind impozitul pe profit aferenta anului 2007 in conformitate cu prevederile pct.13 Titlul II din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, pentru impozitul aferent acestor venituri in suma de ...lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de... lei de la data la care era scadenta aceasta obligatie respectiv 26.07. 2007 si pana la termenul de plata la care a fost inregistrata aceasta obligatie respectiv 25.04.2008.

Majorarile de intarziere au fost calculate in conformitate art. III din Legea nr. 210/ 2005 privind aprobarea O.G. nr.20/2005 pentru modificarea si completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, art.119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

Avand in vedere aspectele mentionate, a fost recalculat profitul impozabil aferent anului 2007 conform anexei nr. 8, rezultand o diferenta de impozit pe profit in suma de.... lei.

- in anul 2008 societatea a inregistrat un profit impozabil in suma de... lei din care a fost diminuata pierderea fiscala din anii precedenti in suma de.... lei rezultand un profit impozabil la 31.12.2008 in suma de... lei.

Din verificarea efectuata cu ocazia inspectiei fiscale, s-a constatat ca societatea a luat in calcul la stabilirea profitului impozabil al anului 2008 suma de.... lei reprezentand pierderea fiscala din anii precedenti. Avand in vedere faptul ca in urma recalcularii de catre organele de inspectie fiscala, a profitului impozabil aferent anului 2006 si 2007 a rezultat impozit pe profit suplimentar, in anul 2008 societatea nu mai are pierdere fiscala de recuperat (anexa nr. 8).

Astfel, la profitul aferent anului 2008 inregistrat de societate in suma de.... lei a fost aplicat impozitul pe profit de 16% rezultand un impozit pe profit datorat pentru anul 2008 in suma de.... lei. Intrucat societatea a inregistrat pentru anul 2008 un impozit pe profit in suma de.... lei, suma de....lei reprezinta diferenta de impozit pe profit (anexa nr. 8).

- in perioada 01.01.2009 – 30.06.2009 societatea inregistreaza un profit impozabil in suma de..... lei.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil cu suma de.... lei reprezentand pierdere din anii precedenti.

Conform anexei nr. 5 „Situatia privind modul de constituire si virare a impozitului pe profit ” , SC.... SRL a recuperat pierderea fiscala din anii precedenti in anul 2008.

A fost recalculat in timpul controlului impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2009 – 30.06.2009 rezultand o diferenta de impozit pe profit in suma de.... lei (anexa nr. 8).

Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit aferenta perioadei 01.01.2006 – 30.06.2009 in suma de.... lei conform anexei nr.8.

Au fost calculate majorari de intarziere in suma de.... lei (anexa nr. 9) aferente diferentei de impozit pe profit.

Majorarile de intarziere au fost stabilite in temeiul art.119 si art. 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, pana la data de 28.10.2009.

Pentru impozitul pe profit calculat de societate si declarat prin declaratiile privind impozitul pe profit au fost calculate majorari de intarziere de catre AFPCM conform fisei analitice pe platitor emisa la data de 21.09.2009.

Perioada verificata privind impozitul pe profit este 01.10.2005 - 30.06.2009.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anularea Deciziei de impunere nr. 630/29.10.2009 in suma totala de lei, reprezentand :

- impozit pe profit calculat suplimentar de.... lei ;
- majorari de intarziere de... lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de impozit pe profit in suma totala de.... lei rezultata din recalcularea profitului impozabil din urmatoarele considerente :

a) inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Legii 82/1991 republicata.

b) inregistrarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar aferente unor imprumuturi bancare.

c) inregistrarea cu intarziere a veniturilor reprezentand diferente de pret aferente productiei realizate si livrate in perioada 01.04.2007 - 30.06.2007.

d) reconsiderarea tranzactiilor efectuate de SC SRL cu SC aferente anului 2007.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca desi este contestata intreaga suma stabilita suplimentar ca diferenta de impozit pe profit, contestatoarea face referire numai la :

A. Calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie acordate administratorului, pentru care sustine ca organul de inspectie fiscala nu a prezentat temeiul legal in care a considerat ca

nedeductibile aceste cheltuieli.

Contestatoarea sustine ca la calculul dobanzilor si a diferentelor de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie acordate administratorului societatii si la considerarea acestora ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru anii 2006 si 2007 organul de inspectie fiscala nu a prezentat nicio prevedere legala in acest sens si prin acest procedeu s-a facut un abuz.

Fata de aceasta sustinere, legislatia in materie de impozit pe profit, respectiv art. 19 (1) din Legea nr. 571/2003 – cu modificarile si completarile ulterioare, este prevazut ca *“profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora”* iar la art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 si pct. 22 Titlul II din HG. nr. 44/2004 – pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a legii nr. 571/2003, este prevazut *“cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri”*.

Avand in vedere ca sumele ridicate de administrator nu au fost folosite de acesta pentru nevoile societatii, precum si faptul ca in acelasi timp societatea avea credite bancare pentru care a inregistrat pe cheltuieli dobanzile si diferentele de curs valutar aferente acestor credite, se constata ca sumele acordate ca avansuri personale administratorului puteau constitui restitui de credit, ceea ce ar fi condus la diminuarea sumei dobanzilor si a diferentelor de curs valutar.

Rezulta astfel ca o parte din dobanzile si din diferentele de curs valutar aferente imprumuturilor bancare, au fost deduse nejustificat la calculul profitului impozabil, cu consecinta diminuarii profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit cu suma de..... lei.

B. Reconsiderarea tranzactiilor efectuate de SC..... SRL cu SC.... aferente anului 2007

Referitor la estimarea preturilor de transfer contestatoarea sustine ca in ceea ce priveste aplicarea metodei cost plus pentru estimarea preturilor de transfer a tranzactiilor efectuate, organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile pct. 26 din HG nr. 44/2004, deoarece :

- conform contractului de prelucrare in lohn nr. 964/05.09.2005, a derulat activitati identice cu cele desfasurate pentru... – societate controlata sau afiliata si pentru SC...societate necontrolata sau neafiliata si prin urmare organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere acest aspect atunci cand a aplicat metoda cost plus.

- atunci cand se determina marja bruta a profitului realizat de cele 3 societati luate in analiza organul de control arata ca aceasta marja s-a determinat ca *“raport intre excedentul brut din exploatare si cifra de afaceri”*. Cei doi indicatori financiari nu sunt identici, fiecare din ei exprimand marimi diferite si anume:

Profitul din exploatare = venituri din exploatare – cheltuieli din exploatare;

Excedentul brut din exploatare = valoarea adaugata bruta + subventiile de exploatare - cheltuielile cu impozite taxe si varsaminte asimilate – cheltuieli cu personalul.

Valoarea medie aritmetica a marjei brute a profitului de 10,26 % determinata de organul de inspectie fiscala nu este reala si astfel diferenta suplimentara de profit impozabil calculata organul de inspectie fiscala in suma de lei nu este certa.

Fata de reconsiderarea acestor tranzactii art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca :

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Deoarece preturile practicate de contribuabil in tranzactiile efectuate cu SC... aferente anului 2007 nu au fost in masura sa acopere costurile inregistrate de societate, organul de inspectie fiscala a procedat la corectarea preturilor de transfer practicate de SC.... SRL cu persoana afiliata SC..., prin ajustarea veniturilor realizate din tranzactiile cu persoana afiliata....., cu o marja de profit de 10,26%.

Avand in vedere ca metoda folosita pentru ajustarea veniturilor este "Metoda cost plus" prevazuta de HG nr. 44/2003 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal la pct. 26, aceasta presupune "majorarea costurilor principale cu o marja de profit corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului" si anume majorarea costurilor pentru tranzactiile cu SC...., in suma de.... lei, cu o marja a profitului de 10,26%, rezultand astfel o ajustare a veniturilor cu suma de.... lei.

Rezulta o diferenta suplimentara de profit impozabil calculata de organele de inspectie fiscala de... lei, suma care a influentat profitul impozabil inregistrat de societate pentru anul 2007.

Societatea mentioneaza ca in perioada verificata (2007) conform contractului de prelucrare in Lohn nr. 964/05.09.2005, a derulat activitati identice cu cele desfasurate pentru... – societate controlata sau afiliata si pentru.... – societate necontrolata sau neafiliata si prin urmare organul de control nu a avut in vedere acest aspect atunci cand a aplicat metoda cost plus.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca desi adaosul cost plus al furnizorului intr-o tranzactie controlata este stabilita in mod ideal prin referinta la adaosul cost plus pe care acelasi furnizor il realizeaza in tranzactii comparabile necontrolate, societatea neavand organizata contabilitatea de gestiune pe fiecare produs realizat, organul de inspectie fiscala nu a avut posibilitatea determinarii pretului pietei prin folosirea metodei cost plus profitul

furnizorului intr-o tranzactie controlata prin referinta la cost plus profitul aceluasi furnizor in comparatie cu tranzactiile necontrolate. Metoda cost plus se bazeaza pe o comparare a adaosului la costuri realizat de furnizorul de servicii controlat, cu adaosul realizat de una sau mai multe entitati la costurile lor in ceea ce priveste tranzactiile comparabile.

Un adaos cost plus corespunzator (in situatia data marja bruta a profitului realizat de societati comerciale care au obiect de activitate similar) este adaugat la acest cost pentru a fi realizat un profit corespunzator celui realizat de societatile comerciale verificate.

Atunci cand se aplica metoda cost plus trebuie sa se acorde atentie aplicarii unui adaos comparabil la o baza de cost comparabila. De aceea metoda cost plus se bazeaza pe o comparare a adaosului la costuri realizat de furnizorul de servicii controlat, cu adaosul realizat de una sau mai multe entitati la costurile lor in ceea ce privesc tranzactiile comparabile. De aceea, diferentele intre tranzactiile controlate si tranzactiile necontrolate care au un efect asupra marimii adaosului trebuie analizate pentru a se stabili ce ajustari trebuie facute la adaosul respectiv din tranzactia necontrolata.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, si faptul ca in **OMEF nr. 222/2008** la art.2 (1), respectiv art. 3 (1) si (2) precizeaza ca :

"(1) In vederea stabilirii preturilor de transfer, contribuabilii care desfasoara tranzactii cu persoane afiliate au obligatia ca, la solicitarea organului fiscal competent, sa intocmeasca si sa prezinte, in termenele stabilite de acesta, dosarul preturilor de transfer.

.....
ART. 3

(1) Refuzul de prezentare a dosarului preturilor de transfer sau prezentarea incompleta a acestuia la termenul stabilit de catre organele fiscale reprezinta efectuarea de tranzactii cu persoane afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate.

(2) Organele fiscale competente, in cazul efectuarii de catre contribuabil de tranzactii cu persoane afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate, vor estima cuantumul preturilor de transfer".

La capitolul "Procedura de estimare " a cuantumului preturilor de transfer la art. 3 pct. 2 si 3 se arata ca :

"Estimarea preturilor de transfer prevazuta la art. 2 alin. 3 se va efectua astfel:

.....
2. tranzactiile similare, conform pct. 1, avand in vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompleta a dosarului preturilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzactiilor care urmeaza a face obiectul estimarii, aflate la dispozitia organului fiscal competent in momentul estimarii;

3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzactiei se va utiliza valoarea medie aritmetica a cuantumurilor tranzactiilor similare identificate conform pct. 1."

Organul de inspectie fiscala a procedat la ajustari, astfel ca la formula de calcul a excedentului brut din exploatare prezentata de societatea in contestatia formulata, au fost necesare ajustari.

Astfel organul de inspectie fiscala a efectuat ajustari folosind informatiile generale preluate de la societati comerciale care au realizat tranzactii comparabile cu cele realizate de SC... SRL in relatia cu... rezultand o diferenta de impozit pe profit suplimentar de... lei si majorari de intarziere in cuantum de... lei.

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la stabilirea impozitului pe profit suplimentar in suma de... lei (anexa nr. 8b si nr. 8c a raportului de inspectie fiscala), motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Fata de diferenta de impozit pe profit stabilita de catre organele de inspectie fiscala referitoare la :

- inregistrarea in contabilitate a unor cheltuieli pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ conform Legii nr. 82/1991 republicata;

- inregistrarea cu intarziere a veniturilor reprezentand diferente de pret aferente productiei realizate si livrate in perioada 01.04.2007 - 30.06.2007;

- impozit pe profit aferent anului 2008 si 2009 ca urmare a anularii pierderii fiscale din anii precedenti, contestatoarea nu aduce argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei, in termeniul pct. 12.1 lit. b) din Ordinul ANAF nr. 519/2005 care precizeaza :

"12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

- b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii".*

Avand in vedere cele precizate, urmeaza respingerea contestatiei ca nemotivata pentru suma de... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar.

Prin adresa inregistrata la DGFP... – Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. 8919/16.12.2009 societatea a completat contestatia depusa la DGFP ... – AFPCM sub nr. 29427/09.12.2009 solicitand diminuarea impozitului pe profit stabilit suplimentar cu suma de de... lei precum si recalcularea majorarilor de intarziere aferente acestei diferente. Aceasta diferenta de impozit pe profit consta in preluarea eronata din raportul de inspectie fiscala nr. 764 / 26.04.2007 a unor cheltuieli nedeductibile aferente lunii iulie 2006 in suma de ... lei in loc de... lei.

Avand in vedere aspectul semnalat, in conformitate cu prevederile art. 48

din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si a punctului 47.1 si 47.4 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura Fiscala am procedat la indreparea erorilor materiale cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr. 6912/28.10.2009 si in decizia de impunere nr.630/29.10.2009 rezultand urmatoarele obligatii de plata :

- diferenta de impozit pe profit :lei in loc de ... lei;
- majorari de intarziere aferente diferentei de impozit pe profit : ... lei in loc de lei;

Avand in vedere recalcularea diferentei de impozit pe profit urmeaza admiterea contestatiei pentru suma delei si a accesoriilor aferente in cuantum de ...lei.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar, in suma totala de ... lei, acestea au fost stabilite in baza art. 119 si 120 din OG nr.92/2003 modificata si completata, care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

"(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

In ceea ce priveste accesoriile calculate aferente debitelor stabilite suplimentar se retine ca SC SRL nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de.... lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul, Legii nr.571/2003 modificata si completata, HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr. 646/30.10.2009 (partial), pentru suma totala de lei reprezentand TVA nedeductibila.