

DECIZIA NR. 286

Din2012

...

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DGFP - Activitatea de Inspectie Fiscala privind solutionarea contestatiei depuse de catre **SC X SRL** cu sediul in localitatea reprezentata legal de Societatea Civila de Avocati I.....

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr.....30.12.2011 intocmita in baza constatarilor din Raportul de Inspectie Fiscala nr.....12.2011, privind calculul de obligatii fiscale suplimentare în suma totala de lei

Suma contestata se compune din:

- lei, reprezentand impozitul pe profit datorat de persoane juridice romane, pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2010;

- lei reprezentand majorari de intarziere si penalitati, aferente impozitului pe profit;

- lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente, pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2010;

- lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente;

- Societatea contesta si masura luata de organul de inspectie fiscala prin titlul de creanta atacat , de achitarea sumelor contestate pana la data de 20.02.2012 .

-

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. F-BV12.2011 si a Raportului de inspectie fiscala nr.12.2011 si de data inregistrarii contestatiei la DGFP - Activitatea de Inspectie Fiscala ..., respectiv 20.02.2012, conform stampilei acestei institutii.

Constatând ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206 si 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, D.G.F.P..... este competenta sa se pronunte asupra contestatiei .

I **SC X SRL** contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr.12.2011 intocmita in baza constatarilor din Raportul de Inspectie Fiscala nr.....12.2011, emisa de DGFP Brasov Activitatea de Inspectie Fiscala privind calculul de obligatii fiscale suplimentare în suma totala de lei precizand urmatoarele:

A Considerente cu privire la aprecierea ca nedeductibile a cheltuielilor provenite din diferentele de curs valutar :

A.1. Pentru anul fiscal 2007

Petenta sustine ca organele fiscale au incadrat drept cheltuiala nedeductibila suma de lei pe care au considerat-o, nelegal, pierdere neta din diferente de curs valutar desi in cursul raportului de inspectie fiscala s-a detaliat structura cheltuielilor privind diferentele de curs valutar respectiv : din suma totala de ... lei reprezentand cheltuieli privind diferentele de curs valutar (contul 665) , suma de ...lei reprezinta diferentele de curs valutar aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2007 iar suma de lei reprezinta cheltuielile aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului.

Societatea mentioneaza ca in anul 2007 inregistreaza in evidentele contabile venituri din diferentele de curs valutar (contul 765) in suma de lei , rezultand o pierdere neta din diferentele de curs valutar in suma de ... lei (1... lei - lei) .

Societatea afirma ca desi organele fiscale au consemnat in Raportul de inspectie fiscala la pag.39 faptul ca in structura cheltuielilor cu diferente de curs valutar intra si suma de lei – diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2007, acestea au ignorat voit acest aspect incadrand-o – fara nici un temei legal, in categoria cheltuielilor nedeductibile.

Ori, sustine societatea , diferentele de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2007 nu reprezinta cheltuieli aferente imprumuturilor luate in calcul la determinarea gradului de indatorare a capitalului, a caror deductibilitate sa se limiteze conform prevederilor Codului fiscal.

Contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au ignorat total structura cheltuielilor cu diferentele de curs valutar , detaliate de altfel in raportul de inspectie fiscala, cat si dispozitiile Codului fiscal .

A.2. Pentru anul fiscal 2008, contestatoarea reia abordarea prezentata mai sus perioada pentru care precizeaza ca organele fiscale au incadrat drept cheltuiala nedeductibila suma de lei pe care au considerat-o ,la fel de ilegal, pierdere neta din diferente de curs valutar si au ignorat voit structura cheltuielilor cu diferentele de curs valutar ce reprezinta „diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2008”

Petenta afirma ca din suma totala de lei reprezentand cheltuieli privind diferentele de curs valutar (contul 665) , suma de lei reprezinta diferentele de curs valutar aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2008 iar suma de lei reprezinta cheltuielile aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului, asa cu s-a consemnat in Raportul de inspectie fiscala .

Societatea mentioneaza ca in anul 2008 inregistreaza in evidentele contabile venituri din diferentele de curs valutar (contul 765) in suma de lei , rezultand o pierdere neta din diferentele de curs valutar in suma de lei (.... lei - lei) .

Contestatoarea concluzioneaza ca organele de inspectie fiscala au ignorat total structura cheltuielilor cu diferentele de curs valutar , detaliate de altfel in raportul de inspectie fiscala, cat si dispozitiile Codului fiscal .

A.3 Pentru anul 2009, petenta sustine ca „la fel ca si in cazul anilor 2007 – 2008, organele fiscale s-au rezumat la a incadra drept cheltuieli nedeductibile si cheltuielile cu pierdere neta din diferente de curs valutar aferente anului 2009, in suma de lei (...) ce nu reprezinta cheltuieli aferente imprumuturilor luate in calcul la determinarea gradului de indatorare a capitalului, a caror deductibilitate sa se limiteze conform prevederilor Codului fiscal.”.

Petenta precizeaza ca din suma totala de lei reprezentand cheltuieli privind diferentele de curs valutar (contul 665) , suma de lei reprezinta diferentele de curs valutar aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2009 iar suma deei reprezinta cheltuielile aferente decontarilor in valuta

realizate de societate in cursul anului, asa cu s-a consemnat in Raportul de inspectie fiscala .

Societatea mentioneaza ca in anul 2008 inregistreaza in evidentele contabile venituri din diferentele de curs valutar (contul 765) in suma de lei , rezultand o pierdere neta din diferentele de curs valutar in suma de lei (... lei - lei) .

Petenta precizeaza ca organele fiscale au invocat prevederile art. 23, alin. (2) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 60 din HG 44/2004 dar nu au avut in vedere , insa, si prevederile aceluiasi art. 23 alin. (3) din Legea 571/2003 – in forma in vigoare in anul 2007, prevederi conform carora, in categoria cheltuielilor nedeductibile cu diferentele de curs valutar nefavorabile intra numai „*cele aferente imprumuturilor luate in calcul la determinarea gradului de indatorare a capitalului(...)*””. De asemenea, petenta invoca prevederile Titlului II, pct. 61 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, sustinand ca in conformitate cu prevederile art. 23 alin. (3) coroborate cu cele ale pct. 61 din normele metodologice prezentate mai sus, se limiteaza functie de gradul de indatorare a societatii numai deductibilitatea cheltuielilor din diferente de curs valutar aferente imprumuturilor luate in calcul la determinarea gradului de indatorare a capitalului, nicidecum si deductibilitatea cheltuielilor din diferente de curs valutar aferente depozitelor detinute de subscrisa in conturile bancare.

Pe langa prevederile legale invocate in sustinerea punctului de vedere, petenta face trimitere la adresa intocmita de DGFPServiciul metodologie si asistenta contribuabili, postat pe site-ul institutiei in data de 19.04.2010, privind „*stabilirea deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile si pierderile din diferente de curs valutar la calculul profitului impozabil*” pe care o anexeaza contestatiei inaintate.

Pe cale de consecinta petenta solicita anulare Deciziei de impunere nr./30.12.2011 pentru acesta capat de cerere.

B.1. Prin contestatia formulata, petenta face referire la suma de lei reprezentand cheltuiala cu alte taxe si impozite, incadrata de organele fiscale drept cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit pentru anul 2006, fiind aferenta terenurilor achizitionate de societate in localitatea Cristian, destinate construirii halei de productie.

Contestatoarea isi insuseste acest punct de vedere al organelor de inspectie fiscala insa contesta incadrarea fiscala efectuata de organele fiscale deoarece, organele de inspectie fiscala fac o grava eroare considerand terenurile mijloace fixe amortizabile, mentionand in sustinere prevederile art.3 din Legea 15/1994 republicata, care specifica , ca “*terenurile reprezinta o cu totul alta categorie de active corporale decat mijloacele fixe, neputand fi confundate cu acestea (...) sunt considerate active corporale dar nu se supun amortizarii.*”.

Petenta contesta tratarea de catre organele de inspectie fiscala a cheltuielilor cu taxele de timbru si a celor generate de obtinerea certificatelor de urbanism pentru alipire teren drept cheltuieli nedeductibile fiscal, deoarece aceste cheltuieli nu sunt nedeductibile fiscal in conformitate cu LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal care la „art. 21 Cheltuieli” alin. (4), dimpotriva aceste cheltuieli sunt incadrate din punct de vedere fiscal ca si cheltuieli deductibile potrivit prevederilor

aceleiasi legi, art. 21 alin. (1), fiind cheltuieli de natura investitiilor, in consecinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile..

In sustinere se precizeaza de asemenea ca „*evidentierea corecta sau eronata a unei cheltuieli intr-un cont sau altul nu poate constitui un motiv de nedeductibilitate a acesteia*” concluzionand ca „*cheltuielile cu taxele de timbru teren si a cele generate de obtinerea certificatelor de urbanism pentru alipire teren sunt cheltuieli deductibile potrivit prevederilor art. 21 alin. (1) din LEGEA nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal si nu pot fi amortizate fiscal deoarece terenurile nu se amortizeaza potrivit prevederilor art. 5 din Lg.15/1994 si ale art. 24 alin. (4) din Codul Fiscal...*”.

B.2. Petenta contesta suma de 26.075 lei inregistrata pe cheltuielile societatii in ct. 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*”, reprezentand taxa 0,7% pentru autorizatie de constructie hala industrială achitata catre Inspectoratul de Stat in Constructii. Societatea mentioneaza ca isi insuseste *temeiul de drept invocat de organele fiscale (...) potrivit caruia cheltuielile aferente mijloacelor fixe sunt deductibile fiscal si se recupereaza prin deducerea amortizarii, insa contesta incadrarea facuta de catre organele de inspectie fiscala a intregii sume de lei drept cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit pentru anul 2007, fara a recunoaste astfel dreptul de a recupera aceasta cheltuiala pe calea amortizarii..*

Din punctul sau de vedere , societatea sustine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia , conform art. 94 alin (1) si (3) lit e) din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala , republicata cu modificarile si completarile ulterioare , nu numai de a constata inregistrarea eronata a sumei de lei in contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate” , ci si aceia de a dispune corectarea acestei erori contabile, si de a include aceste cheltuieli in costul total de achizitie a halelor industriale edificate si de a proceda la recalcularea amortizarii acestor mijloace fixe pe perioada de viata normata, influentand astfel calculul rezultatului exercitiului financiar cu cheltuielile cu amortizarea determinate conform prevederilor art. 24 din Lg.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

B.3. Petenta contesta tratamentul fiscal aferent cheltuielilor inregistrate in anul 2007 in contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*” cu titlu de servicii de dezasamblare, mutare si asamblare de utilaje, achizitionate de la furnizorul S in valoare totala de lei stabilite nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2007.

In opinia sa, consideratiile organului de control potrivit carora costurile aferente serviciilor achizitionate de la furnizorul S nu reprezinta cheltuieli de exploatare care sa fie recunoscute in integralitate ca si cheltuieli curente ale exercitiului fiscal 2007, sunt eronate.

Petenta considera , de asemenea, ca desi in actele contestate se consemneaza ca “ *recuperarea pe costuri a valorii de achizitie se realizeaza potrivit prevederilor art. 24 alin (1) din Lg. 571/2003*” prin tratarea acestor cheltuieli ca nedeductibile nu se recunoaste astfel dreptul societatii de a recupera aceasta cheltuiala pe calea amortizarii .

Din punctul sau de vedere „organele de inspectie fiscala aveau obligatia nu numai de a constata inregistrarea eronata a sumei de lei in contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” si de a dispune corectarea acestei erori contabile, ci si obligatia de a include aceste cheltuieli in costul total de achizitie a mijloacelor fixe si de a proceda la recalcularea amortizarii acestor mijloace fixe pe perioada de viata normata, influentand astfel calculul rezultatului exercitiului financiar cu cheltuielile cu amortizarea determinate conform prevederilor art. 24 din Lg.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.”.

B.4. In aceeași maniera ca și la punctul precedent, petenta contesta tratamentul organului de control aplicat cheltuielilor înregistrate în anul 2008 în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” în suma de lei aferente serviciilor facturate de S.. stabilite nedeductibile la calculul profitului impozibil aferent anului 2008.

Din punctul sau de vedere „organele de inspectie fiscala aveau obligatia nu numai de a constata inregistrarea eronata a sumei de lei in contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” si de a dispune corectarea acestei erori contabile, ci si obligatia de a include aceste cheltuieli in costul total de achizitie a mijloacelor fixe si de a proceda la recalcularea amortizarii acestor mijloace fixe pe perioada de viata normata, influentand astfel calculul rezultatului exercitiului financiar cu cheltuielile cu amortizarea determinate conform prevederilor art. 24 din Lg.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.”.

Contestatoarea concluzioneaza ca prin nerespectarea acestei obligatii si considerarea drept cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului exercitiului financiar a sumei de lei, reprezentand cheltuieli aferente constructiei unui hale industriale cat si a sumelor de lei in 2007, respectiv lei in anul 2008, reprezentand servicii achizitionate de la S Germania fara ca aceasta sa fie urmata de includerea acestora în calculul amortizării mijloacelor fixe pe perioada de viață normată, organele fiscale au creat societății o sarcină fiscală neconformă cu realitatea, instituind încorect obligatii de plată suplimentare la bugetul general consolidate al statului, fără o bază legală și fără un fundament real.

2.2. Prin contestația formulată petenta contestă aplicarea metodei marjei tranzacționale nete, susținând că metoda „prezintă foarte multe limitări și particularități restrictive descrise de Ghidul de Preturi de Transfer pentru Companii Multinationale și Administrații Fiscale și de care organele fiscale nu au ținut cont în utilizarea metodei respective” argumentându-și punctul de vedere după cum urmează:

Petenta menționează în susținere prevederile pct. 29 din HG 44/2004 dat în aplicarea art. 11, alin. (2) lit. d) din Codul Fiscal, care impune condiția comparabilității tranzacțiilor pentru care se calculează marja tranzacțională netă pentru cei care apelează la această metodă.

Societatea consideră că legiuitorul a impus ca și condiție luarea în considerare a diferențelor „dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile”, diferențe constând în : “ competitivitatea altor contribuabili de pe piață, competitivitatea

bunurilor echivalente, eficienta si strategia de management, pozitia pe piata, diferenta in structura costurilor, nivelul experientei in afaceri.”.

Petenta mentioneaza ca organele fiscale au aplicat o valoare mediana a marjei tranzactionale nete stabilita fara sa tina cont de aceste restrictii si limitari.

Societatea sustine ca Ghidul OECD nu acorda organelor fiscale dreptul de a presupune in mod automat ca toate companiile afiliate incearca sa manipuleze profiturile, ci le impune acestora atat obligatia de a lua in considerare toate aspectele sistemelor relevante intr-un caz de preturi de transfer, cat si obligatia probatorie, in virtutea careia trebuie sa se faca dovada ca pretul stabilit de contribuabilul SC X SRL nu este conform cu principiul lungimii de brat, in corespondenta cu obligatia contribuabilului de a prezenta documentele sale pentru a permite organelor fiscale sa examineze tranzactiile controlate.

De asemenea, contestatoarea sustine ca organele fiscale nu au luat in considerare ratiunea comerciala a contribuabilului la aplicarea principiului lungimii de brat si nu au analizat preturile de transfer din aceasta perspectiva, tinand cont de dificultatile reale in determinarea exacta a pretului de piata in absenta fortelor pietei sau cand se adopta o anumita strategie comerciala, fara nicio legatura cu vreo presupusa intentie a partilor de a minimiza sau de a eluda impozitele.

In opinia sa, organele de control au procedat la ajustarea rezultatelor financiare anuale ale SC X SRL in relatia cu persoana afiliata F, doar in scopuri fiscale fara identificarea conditiilor ce reglementeaza relatiile comerciale si financiare derulate intre companiile afiliate si fara „ a lua in considerare factorii de natura fiscala ce pot distorsiona relatiile comerciale si financiare stabilite intre societatile afiliate” fara „ a identifica fiscalitatea diferita existenta in tarile de rezidenta” fara a lua in considerare „ cerintele de flux de numerar in cadrul grupului, alocarea eficienta a resurselor de care dispun societatile din grupul F” .

Contestatoarea considera ca singurul argument pe care organele de control l-au avut in vedere, il reprezinta compararea *“cu unele companii independente pe baza presupunerii existentei unor tranzactii asemanatoare in circumstante asemanatoare”* fara „a lua in calcul caracteristicile economice relevante ale situatiilor ce se compara si tratand partile afiliate – F si X SRL ca entitati separate, independente si nu ca parti inseparabile ale unei companii unificate”.

Respingerea dosarului preturilor de transfer prezentat de SC X SRL, inclusiv a metodei compararii preturilor aleasa de societate pentru justificarea preturilor practicate „ fara a lua in considerare preturile practicate si fara a demonstra in vreun fel ca aceste preturi nu ar fi corecte si de ce anume” de catre organele de control, reprezinta in opinia contestatoarei o ratiune „ fara nici un mijloc de proba”, sustinuta in expunerea sa de faptul ca mediana marjei tranzactionale nete a fost calculata de organele de control pe baza unor date publicate de o serie de societati cu acelasi obiect de activitate, dar fara a se compara conditiile tranzactiilor derulate intre partile afiliate FFsi X SRL cu conditiile tranzactiilor care au avut loc intre companiile independente luate in baza de calcul a medianei marjei tranzactionale nete.

Petenta mentioneaza ca „desi companiile afiliate Fa si X SRL au stabilit conditiile tranzactiilor derulate intre ele la momentul la care acestea s-au intreprins, organele fiscale au solicitat subscrisei sa demonstreze ca aceste conditii sunt

conforme cu principiul lungimii de brat la cativa ani dupa ce au avut loc tranzactiile, sa prezinte informatii despre tranzactii similare, despre conditiile de piata la momentul la care au avut loc tranzactiile, demonstratie foarte dificila datorita trecerii timpului si a amplasarii geografice...”, precizand ca „este foarte dificila obtinerea de la companii independente de informatii despre politica de pret adoptata sau marja comerciala practicata, din ratiuni de confidentialitate.”.

Contestatarul sustine ca „organele fiscale au respins metoda compararii preturilor (...) si au ajustat rezultatul exercitiilor financiare 2006 – 2010 impunand preturi de transfer stabilite prin metoda marjei tranzactionale nete, dar fara a tine cont de limitele acestei metode, reliefate atat de starea de fapt fiscala concreta a subscrisei cat si de prevederile Ghidului OECD si ale Codului Fiscal Roman”.

Fata de criteriile alese de echipa de inspectie fiscala pentru selectarea societatilor independente, petenta invoca prevederile Titlului I, pct. 29 din HG 44/2004 „In utilizarea metodei marjei nete trebuie luate in considerare diferentele dintre persoanele ale caror marje sunt comparabile”, sustinand ca pentru indeplinirea acestei conditii „trebuie avuti in vedere factorii (...) referitori la competitivitatea pe piata a contribuabililor comparati si a bunurilor echivalente, eficienta si strategia de management a contribuabililor comparati, pozitia pe piata a acestora, diferenta in structura costurilor, nivelul experientei fiecaruia in afaceri”, respectiv ca „organele fiscale nu au analizat aceste criterii de evaluare a status-ului unei firme, facand astfel irelevanta metoda aleasa”.

Petenta sustine ca singurul motiv invocat in Decizia de impunere contestata, prin care organele fiscale isi motiveaza alegerea metodei marjei tranzactionale nete , ca metoda de evaluare a preturilor de transfer, este ca „marjele nete sunt mai tolerante la unele diferente functionale intre tranzactiile controlate si tranzactiile necontrolate decat marjele de profit brut” este preluat aproape cuvant cu cuvant din Ghidul OECD”motiv pentru care considera ca metoda aleasa este irelevanta .

Contestatarul mentioneaza ca organele fiscale au ales metoda marjei tranzactionale nete, fara sa tina cont de faptul ca aceasta metoda introduce un element foarte mare de volatilitate in stabilirea preturilor de transfer si au selectat acele societati independente pentru alcatuirea bazei comparative, fara a lua in considerare factorii individuali, particulari, care influenteaza direct marjele tranzactionale nete, facand dificila determinarea sigura si precisa a marjelor nete la lungime de brat, respectiv : influentarea preturilor de vanzare de diferentele dintre produsele lansate, potentialul de variatie a cheltuielilor de exploatare de la o companie la alta, pozitia concurentiala (...), amenintarea noilor venituri in ramura de activitate, cu o putere financiara diferita, amenintarea produselor inlocuitoare, puse pe piata de companiile concurente, structuri variabile ale costurilor reflectate in varsta fabricilor si echipamentelor, diferentele in costurile de capital (autofinantare fata de finantare prin imprumut cum este in cazul subscrisei), nivelul experientei in afaceri (...), diferentele de tratament contabil si fiscal intre companii in ceea ce priveste cheltuielile de exploatare si cheltuielile neoperative ce influenteaza marjele nete, respectiv amortizarea si rezervele sau provizioanele.

Petenta invoca faptul ca este o societate tanara finantata substantial prin imprumuturi, cu costuri mari generate de nevoia de achizitie a unor echipamente si

tehnologii performante ce se necesita a fi amortizate, aspecte ce greveaza considerabil preturile.

Societatea considera ca organele fiscale au aplicat metoda marjei tranzactionale nete fara a demonstra ca profiturile atribuite tranzactiilor companiilor independente luate ca termen de comparatie sunt similare cu profiturile din tranzactiile controlate supuse verificarii, respectiv daca profiturile realizate de acele companii provin exclusiv din productie de confectii metalice sau desfasoara si alte activitati comerciale.

Astfel , petenta sustine ca organele de inspectie fiscala au selectat pentru determinarea marjei nete firme cu obiect de activitate conform codului CAEN 2511, fara a demonstra daca aceste firme desfasoara numai activitatea cod CAEN 2511 sau daca numarul de angajati publicati de firmele selectate lucrau exclusiv in sectorul de activitate cod CAEN 2511 si considera ca baza de date ORBIS nu are un caracter oficial.

Contestatoarea afirma ca selectia firmelor s-a facut arbitrar , pe baza exclusiva a cifrelor de afaceri declarate, fara a se cunoaste si lua in considerare si structura cifrei de afaceri, a condus la determinarea unor marje nete eronate, deoarece organele fiscale au selectat niste firme fara a demonstra ca cifra de afaceri provine din productia de structuri metalice.

Petenta mentioneaza ca organele fiscale nu au calculat si pentru subscrisa marja tranzactionala neta, pentru a o compara cu cea rezultata din baza de date aleasa ca si termen de comparatie, exemplificand ca pentru perioada 2007 – 2008 marjele nete determinate potrivit rezultatelor inregistrate de societate se situeaza in plaja larga de valori a marjelor nete aferente societatilor luate in calcul in esantioanele analizate si concluzioneaza ca numai pentru aceasta perioada *„organele fiscale nu aveau dreptul de a ajusta rezultatul exercitiului financiar prin aplicarea suplimentara a unei alte marje tranzactionale nete.”*

Petenta invoca faptul ca ajustarile, asa cum au fost consemnate de organele de inspectie fiscala in actele contestate, sunt abuzive, nerespectand prevederile OMFP 222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer si sustine ca *„organele fiscale aveau dreptul de a stabili contravaloarea pretului de transfer pe baza valorii mediane a intervalului de comparare, numai daca marja tranzactionala neta a subscisei nu s-ar fi situat in interiorul intervalului de comparare.”*

2.3. Petenta contesta stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a unor obligatii suplimentare de plata privind impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti prin aplicarea prevederilor art.118 din Codul fiscal fara a lua in considerare Certificatele de rezidenta fiscala emise de autoritatile italiene pentru societatea F aferente anilor 2006–2007-2008.

Societatea afirma ca organele fiscale au luat in considerare certificatele de rezidenta fiscala aferente anilor 2009-2010 emise pentru F de catre autoritatile fiscale italiene, semnate si parafate de directorul acestei autoritati G, puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala prin adresa nr.14.10.2011.

Petenta sustine ca prin adresa nr.7.01.2012 a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatele de rezidenta fiscala aferente anilor 2006 – 2008 emise

pentru F de catre autoritatile fiscale italiene.....li, semnate si parafate de directorul acestei autoritati G. .. In opinia sa aceste trei certificate de rezidenta fiscala, desi erau emise de aceleasi autoritati fiscale, semnate si parafate de aceeasi persoana oficiala si contineau aceleasi informatii, nu au mai fost luate in considerare de organele fiscale, care au stabilit pentru anii 2006-2007-2008 un impozit pe veniturile nerezidentilor prin aplicarea cotei de 15% prevazuta de codul fiscal, art.116 alin. (2) lit.c).

Petenta sustine ca prin adresa nr6.01.2012 a solicitat organelor de inspectie fiscala motivele respingerii acelor trei documente oficiale iar prin raspunsul primit prin adresa nr3.02.2012 organele de control au comunicat ca motiv al respingerii faptul ca „ *inscrisurile la care faceti trimitere, in forma in care au fost prezentate, nu certifica in mod expres faptul ca persoana juridica F este rezident italian in anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala*”.

Fata de aceasta situatie, contestatoarea sustine ca , pentru a veni in sprijinul organelor de inspectie fiscala si a clarifica aceasta stare de fapt, subscrisa a solicitat autoritatilor italiene alte inscrisuri oficiale, care sa certifice in mod expres faptul ca persoana juridica F este rezident italian in anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala si ca autoritatile italiene au emis alte inscrisuri oficiale (anexa nr 8 la prezenta contestatie) prin care certifica, fara nici un dubiu, faptul ca F... a avut rezidenta fiscala in Italia in anul/perioada la care se face referire si ca este platitoare de impozite directe, fara nicio scutire sau exceptare.

Petenta solicita anulara obligatiilor suplimentare de plata privind impozitul pe veniturile obtinute din Romania de rezidenti pentru ca , sustine contestatara , a facut dovada fara putinta de tagada a faptului ca F este rezident italian in perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala.

Contestatara contesta modul de calcul al impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma totala de..... lei ,,

Astfel , contestatoarea considera ca pentru anul 2006 aferent sumei totale de lei s-a calculat un impozit in suma de lei prin incalcarea prevederilor Legii nr 571/2003 art 114 si art 116 alin (2) care prevede faptul ca impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea cotei de impozitare asupra veniturilor brute impozabile obtinute din Romania.Petenta afirma ca organele fiscale nu au considerat veniturile in suma totala de lei drept venituri brute, asupra carora sa aplice cota de impozitare de 15% prevazuta de art 116 alin (2), ci le-au considerat venituri nete, la care au adaugat, in mod nepermis, abuziv si ilegal, cota de impozitare de 15%” .

Petenta sustine ca pentru anul 2007 suma totala de lei a fost considerata eronat de organul fiscal ca venit net astfel incat in opinia contestatarei , cota de 15% se aplica asupra sumei de lei ce reprezinta veniturile brute obtinute din Romania de nerezidenti .

De asemenea pentru anul 2008 petenta afirma ca organul fiscal a considerat eronat suma de lei ca si venit net in loc sa aplice cota de 16% asupra sumei de lei ce reprezinta , in opinia contestatarei venituri brute.

Pentru anul 2009 , petenta sustine ca pentru suma totala de lei s-a calculat un impozit in suma de ... lei, considerandu-se suma de lei ca si venit net in loc sa aplice cota de impozitare asupra sumei de ... lei ce reprezinta venituri brute , iar

pentru anul 2010 pentru suma totala de lei s-a calculat un impozit in suma de lei, considerandu-se suma de lei ca si venit net in loc sa aplice cota de impozitare asupra sumei de lei ce reprezinta venituri brute.

Petenta invoca in sustinere prevederile art 113 , art. 114 si art. 116 alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal pe care le citeaza si concluzioneaza ca nerezidentilor – contribuabili le revine obligatia de a plati impozit asupra veniturilor brute realizate din Romania si nu asupra veniturilor nete, respectiv asupra venitului care ar trebui platit nerezidentului fara a i se retine un impozit din acesta.

Petenta considera ca venitul care ar fi fost de platit nerezidentilor , daca impozitul nu ar fi fost retinut din venitul platit, este reprezentat tocmai de contravaloarea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, potrivit documentelor justificative legale care le evidentiaza.

Contestatarul concluzioneaza ca „ *veniturile brute impozabile sunt veniturile din serviciile prestate in Romania de nerezidenti [...]* , *contravaloarea serviciilor fiind relevata prin facturile emise de acestia si acceptate, inregistrate in contabilitate si platite de catre beneficiarul X SRL* „ si ca „ *valoarea totala a serviciilor prestate este reprezentata de valoarea insumata a facturilor emise de acestia, valoare care constituie astfel venitul brut impozabil asupra caruia se aplica cota de impozit prevazuta de Codul fiscal art 116*”. In opinia sa „ *faptul ca platitorul de venituri, X SRL, a platit nerezidentului intregul venit brut, fara sa retina din acesta impozit datorat statului roman, nu schimba nici baza de impozitare, nici modul de calcul al impozitului*” ; de asemenea, considera ca aceasta stare de fapt „ *nu modifica tratamentul fiscal al veniturilor obtinute de nerezidenti din Romania*”.

Petenta considera ca „*organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile nerezidentilor nu prin aplicarea cotei de impozitare asupra veniturilor brute facturate de nerezidenti [...] ci prin adaugarea, abuziva si ilegala, la veniturile facturate si incasate, a cotei de impozitare*” si mentioneaza ca „ *calculul impozitului datorat [...] trebuia sa respecte vointa legiuitorului asa cum a fost exprimata, prin aplicarea cotei de impozitare asupra sumei ce reprezinta venitul brut impozabil, nu prin adaugarea cotei de impozitare la suma considerata abuziv si ilegal de organele fiscale venit net*”.

In baza celor enuntate, prin contestatia formulata petenta recalculeaza pentru fiecare an in parte impozitul datorat, concluzionand ca „ *organele fiscale au stabilit in sarcina subscrisei un impozit mai mare cu lei [...] decat cel care ar fi rezultat prin aplicarea corecta a prevederilor legale in vigoare*”.

In sustinere contestatoarea a depus la dosar, in copie, urmatoarele inregistrari:

- Decizia de impunere nr.12.2011;
- Raportul de inspectie fiscala nr.0.12.2011;
- Fise de cont 665 si 765 in perioada 2007 – 2009;
- Documentarul intocmit de DGFPServiciul metodologie si asistenta contribuabili, postat pe site-ul institutiei in data de 19.04.2010, privind „ stabilirea deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile si pierderile din diferente de curs valutat la calculul profitului impozabil”;
- Facturi emise de F si X SRL;
- Copii contul de profit si pierdere pentru anii 2007 – 2008;

- Copii certificate rezidenta fiscala F anii 2006 – 2007 – 2008 si adresa de inaintare nr01.2012;
- Copii certificate rezidenta fiscala F anii 2006 – 2007 - 2008 eliberate de autoritatile italiene in data de 06.02.2012;
- Declaratie pe proprie raspundere de autocertificare a F privind rezidenta fiscala in Italia;
- Extras legislatie din Italia „ dispozitii legislative in materie de documentare administrativa”.

II. Organele de control din cadrul DGFP-AIF au efectuat la SCX SRL o actiune de inspectie fiscala asupra perioadei 01.01.2006 - 31.12.2010, ca urmare a avizului de inspectie fiscala nr.04.2011 In urma controlului efectuat s-a intocmit raportul de inspectie fiscala nr./30.12.2011 in baza caruia s-a emis Decizia de impunere nr....12.2011, prin care s-au constatat urmatoarele , referitoare la sumele contestate :

1. Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.12.2011 si a Deciziei de impunere nr.....12.2011, in perioada 2007 – 2009 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile cu pierderea neta din diferente de curs in suma totala de lei, astfel:

- anul 2007, suma de lei, rezultata ca diferenta intre cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate in ct. 665 „*Cheltuieli cu diferente de curs valutar*” in suma de lei, (reprezentand diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2007 in suma de lei, respectiv aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului lei si veniturile din diferente de curs valutar inregistrate in ct.765 „*Venituri din diferente de curs*” , in suma de lei;

- anul 2008, suma de lei, rezultata ca diferenta intre cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate in ct. 665 „*Cheltuieli cu diferente de curs valutar*” in suma de lei, (reprezentand diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2008 in suma de lei, respectiv aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului lei si veniturile din diferente de curs valutar inregistrate in ct.765 „*Venituri din diferente de curs*” , in suma de lei;

- anul 2009, suma de lei, rezultata ca diferenta intre cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate in ct. 665 „*Cheltuieli cu diferente de curs valutar*” in suma de lei, (reprezentand diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre institutii bancare si furnizori la data de 31.12.2009 in suma de lei, respectiv aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului (62.031 lei)) si veniturile din diferente de curs valutar inregistrate in ct.765 „*Venituri din diferente de curs*” , in suma de lei;

Cheltuielile prezentate mai sus au fost considerate nedeductibile, avandu-se in vedere prevederile art. 23, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile Titlului II, pct. 60 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

2.1. Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.12.2011 si a Deciziei de impunere nr.....12.2011, in anul 2006 echipa de inspectie a constatat ca societatea inregistreaza pe cheltuieli, in ct. 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte*

asimilate”, **suma delei**, compusa din: lei, reprezentand „*taxa timbru teren*”, achitata in 05.06.2006 cu OP ...; lei, reprezentand „*taxa timbru teren*”, achitata in 19.10.2006 cu OP....; lei, reprezentand taxa obtinere certificat de urbanism pentru alipire teren, achitata in 09.10.2006 cu OP...; lei, reprezentand taxa obtinere certificat de urbanism pentru alipire teren, achitata in 11.10.2006 cu OP.....

Asa cum rezulta din inscrisurile avute la dispozitie, echipa de inspectie fiscala a constatat ca aceste costuri nu reprezinta cheltuieli de exploatare ale exercitiului fiscal 2006. In fapt aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli aferente terenurilor achizitionate de societate in localitatea....., destinate construirii halei de productie in care aceasta isi desfasoara in prezent activitatea, care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli de natura investitiilor, respectiv in cont 211 „*Terenuri*”. Ele sunt evidentiata ca urmare in mod eronat in cont de cheltuieli (cont 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*”), acestea trebuind sa fie incluse in costul initial al activului determinat potrivit regulilor de evaluare prezentate prin pct 92, alin (1) si (2) , sectiunea 7 , cap.2 , anexa 1 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene .

2.2. De asemenea , pentru anul 2007, echipa de inspectie a constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli, in ct. 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*”, **suma de lei**, compusa din: suma de lei, achitata in 14.08.2007 cu ordin de plata, respectiv suma de lei, achitata in 19.10.2007 cu ordinul de plata ..., catre Inspectoratul de Stat in Constructii, reprezentand taxa 0,7% pentru autorizatie de constructie hala industrială.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca aceste costuri nu reprezinta cheltuieli de exploatare, care sa fie recunoscute in integralitate ca si cheltuieli curente ale exercitiului fiscal 2007, ele reprezentand cheltuieli aferente constructiei unui bun imobil (hale industriale) pe terenul detinut de societate in localitatea, care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli de natura investitiilor, respectiv in cont 231 „*Imobilizari corporale in curs*” si nu in cont de cheltuieli (cont 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*”), asa cum in mod eronat au fost inregistrate.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli sunt aferente unui mijloc fix, si ca urmare cheltuiala este deductibila fiscal potrivit prevederilor art.21, alin.(3), lit.i) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare: “amortizarea, in limita prevazuta la art.24”, recuperarea cheltuielilor de achizitie urmand a se face prin deducerea amortizarii asa cum precizeaza art.24, alin.(1) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare “(1) *Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*”, si nu prin trecerea integrala a valorii mijlocului fix pe costuri.

2.3. Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr.12.2011 si a Deciziei de impunere nr.12.2011, in anul 2007 echipa de inspectie a constatat ca societatea inregistreaza pe cheltuieli, in ct. 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*”, **suma de lei**, reprezentand: factura4.2007 in valoare de lei, cu mentiunea

„Demontarea si transportarea a doua masini (pret fix)...”; factura-01/08.11.2007 in valoare de lei cu mentiunea „Livrarea robotilor de sudura si transportarea in hala”; factura ...12.2007 in valoare de ...lei cu mentiunea „descarcare LKV in noua hala”.

Asa cum rezulta din inscrisurile avute la dispozitie, echipa de inspectie fiscala constata ca aceste costuri nu reprezinta cheltuieli de exploatare, care sa fie recunoscute in integralitate ca si cheltuieli curente ale exercitiului fiscal 2007, ele reprezentand cheltuieli aferente instalarii, montarii, punerii pe pozitie a utilajelor detinute de societate, care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli de natura investitiilor, respectiv in cont 231 „Imobilizari in curs de executie” si nu in cont de cheltuieli – ct. 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, asa cum in mod eronat au fost inregistrate.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli sunt aferente unui mijloc fix, si ca urmare cheltuiala este deductibila fiscal potrivit prevederilor art.21, alin.(3), lit.i) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare: “amortizarea, in limita prevazuta la art.24”, recuperarea cheltuielilor de achizitie urmand a se face prin deducerea amortizarii asa cum precizeaza art.24, alin.(1) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare “(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”, si nu prin trecerea integrala a valorii mijlocului fix pe costuri.

2.4. In anul 2008 echipa de inspectie a constatat ca societatea inregistreaza pe cheltuieli, in ct. 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, **suma de lei**, reprezentand: factura ...1.2008 in valoare de lei cu mentiunea “ [...] relocarea fabricii in Brasov”; factura04.2008 in valoare de lei cu mentiunea “ punere in functiune si amplasare a masinilor [...]”; factura2008 in valoare de lei cu mentiunea “ punere in functiune si amplasare a masinilor [...]”; factura2008 in valoare de lei cu mentiunea “punere in functiune si amplasare a masinilor [...]”; factura04.2008 in valoare de lei cu mentiunea “punere in functiune si amplasare a masinilor [...]”; factura04.2008 in valoare de.... lei cu mentiunea “sufa rotunda [...]”; factura2008 in valoare de lei “ referitor la contractul de prestari servicii nr”.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca aceste costuri nu reprezinta cheltuieli de exploatare, care sa fie recunoscute in integralitate ca si cheltuieli curente ale exercitiului fiscal 2008. In fapt aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli aferente instalarii, montarii, punerii pe pozitie a utilajelor detinute de societate, care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli de natura investitiilor, respectiv in cont 231 „Imobilizari in curs de executie”. Ele sunt evidentiata in mod eronat in cont de cheltuieli (cont 611 „Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile”, cont 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”).

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli sunt aferente unui mijloc fix, iar cheltuiala este deductibila fiscal potrivit prevederilor art.21, alin.(3), lit.i) din Legea 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare: “amortizarea, in limita prevazuta la art.24”, recuperarea cheltuielilor de achizitie urmand a se face prin deducerea amortizarii asa cum precizeaza art.24, alin.(1) din Legea 571/2003 cu

completările și modificările ulterioare “(1) *Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*”, și nu prin trecerea integrală pe costuri.

3 Inspectia fiscală a avut ca obiectiv stabilirea corectă a bazei de impozitare pentru impozitul pe profit, verificând înregistrarea tuturor veniturilor aferente activității desfășurate respectiv **verificarea determinării preturilor de transfer practicate de SC X SRL cu persoanele afiliate**, cu respectarea principiului deplinei concurențe.

Astfel s-a constatat faptul că SCX SRL este persoana juridică afiliată cu F Italia care deține 70% din părțile sociale ale societății din România, relația lor de afiliere fiind definită de prevederile art. 7, pct. 21, lit. c), pct.i) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 2006 – 2010 ponderea tranzacțiilor comerciale derulate cu persoana afiliată F Italia este semnificativă, ajungând la peste 80%, rezultatele financiare obținute de societate în perioada 2006 – 2010 sunt edificatoare pentru situația de fapt, societatea înregistrând constant pierderi contabile substanțiale, atât în ceea ce privește rezultatul din exploatare cât și în ceea ce privește rezultatul net:

Perioada	Cifra de afaceri	Rezultat din exploatare	Rezultat net
2006	2.751.733 lei	- 1.492.835 lei	- 888.815 lei
2007	29.800.119 lei	1.331.564 lei	45.747 lei
2008	26.964.931 lei	1.184.567 lei	- 2.007.481 lei
2009	20.650.729 lei	- 5.287.812 lei	- 10.226.921 lei
2010	20.607.232 lei	- 17.576.529 lei	- 21.236.037 lei

Echipa de inspectie fiscală a constatat că societatea nu a probat, prin calcule, modul în care au fost stabilite, pentru reperatele fabricate și serviciile prestate valorile de intrare în gestiune respectiv calculația de cost a acestora, care să fie corect fundamentată din punct de vedere economic, concretă, edificatoare și transparentă și care să demonstreze că valorile de înregistrare în gestiune a producției realizate se face la nivelul costurilor realizate cu producerea acesteia, respectiv că există o anumită rentabilitate a afacerii.

Avându-se în vedere că:

- există o relație de afiliere dintre SC XSRL și societatea F., S.,, Italia;
- realizarea activității de producție (atât în termeni de volum cât și în termeni calitativi) a SC X SRL a fost realizată în funcție de comenzile FItalia;
- produsele finite ale SC X SRL sunt facturate aproape în integralitate către F. Italia.
- nu există o fundamentare economică a preturilor de vânzare practicate, așa cum o demonstrează calculațiile de cost pentru produsele cu rulaj semnificativ, prezentate de societate, preturile de vânzare fiind specificate în comenzile transmise de clientul F. Italia;
- SC X SRL nu desfășoară activități de negociere de contracte cu clienții finali, promovare și marketing sau alte activități aferente vanzarilor către clienți (așa cum ar desfășura în mod normal o societate independentă);
- înregistrarea în fapt a unei pierderi din exploatare semnificative în anul 2006 (..... lei) în anul 2007 în suma de ... lei, în anul 2008 în suma de lei , în anul 2009 în suma de lei iar în anul 2010 în suma de lei .

Echipa de inspectie fiscală a dedus că un impact major în rezultatele financiare înregistrate l-a avut relația desfășurată cu F Italia.

Prin prisma celor prezentate, s-a ridicat întrebarea dacă tranzacțiile întreprinse între SCX SRL și F Italia corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companii independente, știindu-se că de principiu, este improbabil ca o companie independentă să fie dispusă să producă și să furnizeze produse sau să presteze servicii în termeni care nu permit realizarea de profit. O întreprindere independentă va îndeplini un serviciu de producție, sau va produce un bun dacă este compensată cu un onorariu adecvat pentru serviciu, care să îi acopere costurile și eventual să-i aducă și un profit. Aceasta nu ar fi pregătită să tolereze pierderi care ar continua la nesfârșit. În cazul în care întreprinderea independentă înregistrează pierderi consecutive semnificative, așa cum se întâmplă în cazul de față, ea va înceta în cele din urmă să facă afaceri în astfel de termeni. Pe de altă parte, o întreprindere asociată, parte a unui grup multinational, care înregistrează pierderi, poate continua să facă afaceri dacă afacerea este benefică grupului multinational în întregul său.

S-a concluzionat că se impune să se stabilească dacă pentru tranzacțiile în cauza SC X SRL și F. Italia au acționat ca și entități independente și au practicat preturi de transfer la nivelul preturilor de piață, care ar fi fost practicate de entități independente, cu respectarea principiului lungimii de braț, așa cum este el definit de art. 9 al Convenției Fiscale Model a OECD care prevede: "*[atunci când] condițiile create sau impuse între două companii [afiliate] în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință.*" respectiv de prevederile art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer „*Aplicarea principiului lungimii de braț 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 să afecteze substanțial condițiile supuse examinării în cadrul metodologiei (ex, preț sau marja), sau că pot fi efectuate ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectul unor astfel de diferențe....*” și s-a solicitat contribuabilului dosarul preturilor de transfer.

Având în vedere că societatea a prezentat un dosar **incomplet al preturilor de transfer practicate** pe relația cu clientul F.. Italia, ceea ce reprezintă efectuarea de către SC X SRL de tranzacții cu persoana afiliată FI.... Italia fără justificarea preturilor de transfer practicate, în conformitate cu prevederile art. 3 din OMFP 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer care stipulează: „(1) *Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.*”

Echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea preturilor de transfer practicate între SC X SRL și F.... Italia în anul 2007, 2008, 2009, 2010 avându-se în vedere prevederile art. 11, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

Pentru selectarea celei mai potrivite metode pentru stabilirea pretului de piață pentru tranzacțiile dintre SC X SRL și FI..... Italia, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere funcțiile îndeplinite de SC X SRL, respectiv riscurile asumate de părți în tranzacțiile derulate.

În ceea ce privește funcțiile și riscurile asumate de cele două persoane afiliate, la pct. A5 din Dosarul preturilor de transfer întocmit de societate se menționează următoarele: „*F... își asumă funcția de coordonare tehnică a activității grupului, de concepere a strategiilor comerciale și tehnologice și de negociere a contractelor încheiate cu clienții și furnizorii importanți.*”

Riscurile asumate de F... Italia sunt de natura comerciala, dar si financiara, avand in vedere ca aceasta societate este titular al contractelor de fabricatie, dar si a celor de leasing incheiate pentru cea mai mare parte a echipamentelor tehnice utilizate de X SRL”.

Avand in vedere mentiunile de mai sus precum si documentele prezentate de contribuabil in timpul controlului, echipa de inspectie fiscala constata ca functiile indeplinite de SC X SRL in cadrul grupului F.... Italia este legata de activitatea de productie.

In ceea ce priveste riscurile asumate de SC XSRL acestea sunt:

- riscul aferent stocurilor: de distrugere, depreciere sau furtul produselor din stoc, posibilitatea pierderii capitalului investit în acest stoc;
- risc de piata, ca vanzarile sa scada ca urmare a situatiei economice defavorabile sau a altor conditii de piata;
- risc comercial (de neîncasare a clienților), respectiv de a avea facturi neplătite;
- risc de schimb valutar, ce rezidă din utilizarea diferitelor monezi pentru achiziții și vânzări. Vânzările SC X SRL se desfășoară în euro, parte din achiziții în monedă națională, plăți pentru bunuri si servicii furnizate de F.... Italia care sunt efectuate în euro.
- risc de furnizare a produselor finite, respectiv de a nu putea livra în timp util produsele realizate.

Deoarece nu au putut fi obținute date necesare pentru aplicarea metodei compararii preturilor, metoda pe care societatea a sustinut ca a utilizat-o si avandu-se in vedere functiile si riscurile asumate de SC X SRL in cadrul grupului, echipa de inspectie fiscala a optat pentru metoda marjei nete.

Metoda de preț de transfer utilizată de organele de inspecție fiscala a avut in vedere:

- stabilirea veniturilor SC X SRL in relatia cu Fl.... Italia;
- stabilirea costurilor SC X SRL aferente veniturilor realizate pe relatia cu F..... Italia;
- aplicarea unei marje de profit din exploatare care este corespunzătoare domeniului de activitate al SC X SRL, respectiv cel descris de cod CAEN 2511 „*Fabricarea de constructii metalice si parti componente ale structurilor metalice*”;
- calcularea profitului din exploatare al SC X SRL în tranzacțiile controlate dintre acesta si persoana afiliata F..... Italia, prin referentiere la profitul din exploatare obtinut prin comparație in tranzacțiile necontrolate;
- cautarea de societăți similare care să presteze același tip de activitate pe piața internă/europeană.

S-a comparat marja neta din activitatea de exploatare realizata de SC X. SRL cu marja netă de profit din exploatare realizată de alte societăți din domeniul fabricarii de constructii metalice si parti componente ale structurilor metalice. Pentru selectia altor societati cu care sa se efectueze comparatia, echipa de inspectie fiscala a accesat baza de date „*ORBIS*”, achizitionata de ANAF in 2009, care contine informatii publice cuprinzatoare despre mai bine de 70 milioane de companii din intreaga lume care activeaza atat in zona industrială, cat și in domeniul bancar sau de asigurari. Informatiile din aceasta baza de date au fost utilizate pentru a se determina daca preturile de transfer practicate de contribuabilul verificat sunt la pret de piata.

Criterii de căutarea de societăți similare care să presteze același tip de activitate pe piața internă/europeană.

- s-au selectat din baza de date doar societatile active;
- s-au selectat din baza de date doar societatile cu capital privat, asa cum este si cazul SC XSRL, respectiv a grupului F.....;
- s-au selectat din baza de date doar societatile care isi desfasoara activitatea pe piata din Uniunea Europeana;

- s-au selectat din baza de date doar societatile care activeaza in domeniul productiei de constructii metalice, respectiv care sa aiba ca si obiect de activitate codul NACE Rev.2: 2511 „Fabricarea de constructii metalice si parti componente ale structurilor metalice”, categorie din care face parte si SC X SRL;

- s-au selectat din baza de date doar societatile comerciale care in anii 2006, 2007, 2008, 2009 si 2010 inregistreaza un numar mediu de salariati cuprins in intervalul numarului mediu de salariati al SC X SRL din fiecare an

- s-au selectat din baza de date societatile cu venituri din exploatare cuprinse in intervalul veniturilor din exploatare inregistrate de SC X SRL in fiecare exercitiu financiar corectate dupa cum s-a mentionat in Raportul de inspectie fiscala nr.12.2011 si a Deciziade impunere nr.....12.2011

A fost ales ca indicator rata profitului din exploatare (EBIT margin - Earnings Before Interest and Taxes: castigul inainte de dobanzi si taxe) care este un indicator al performantelor financiare ale unei companii si care se calculeaza astfel:

Rata EBIT = EBIT / Venituri din exploatare * 100;

EBIT = Profit din Exploatare;

EBIT poate fi folosit pentru a analiza profitabilitatea unei companii sau pentru a compara companii si industrii pentru ca din el sunt eliminate influentele deciziilor de ordin financiar, adica a veniturilor si cheltuielilor financiare.

Ca urmare a selectiei efectuate in baza de date „Orbis”, in baza conditiilor descrise mai sus, au rezultat un numar de societati, mentionate in Raportul de inspectie fiscala nr.....12.2011 si a Deciziade impunere nr....12.2011

Asupra societatilor selectate initial, echipa de inspectie a efectuat o analiză calitativă prin eliminarea societăților pentru care nu au fost găsite informații financiare, respectiv societatile pentru care rata profitului din exploatare (EBIT margin) este negativa. In acest sens s-au avut in vedere prevederile art. 2, alin. (1), cap. I, Anexa 1 din OMFP 222/2008: „(1) *Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.*”. De asemenea, s-au eliminat societatile care fac parte din grupuri, astfel incat sa existe conditiile unor companii care actioneaza independent, cu preturi stabilite ca atare. Ca urmare din selectia efectuata au fost eliminate un numar societati, ramanand un esantion pentru care s-a analizat indicatorul de rentabilitate al activitatii din exploatare respectiv rata profitului din exploatare (EBIT margin).

Tinandu-se seama de principiul lungimii de brat prezentat în Ghidul OECD pentru Prețurilor de Transfer, in cazul SC X SRL, in vederea efectuării ajustărilor ce se impun (sub motivatia prezentata anterior), a fost stabilită marja de profit la nivelul medianei intervalului de comparare rezultat din esantionul de analiza stabilit de echipa de inspectie fiscala. Pentru anul 2006 nivelul medianei indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 5,66% , pentru 2007, nivelul medianei indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 6,57%, pentru anul 2008, nivelul medianei indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 6,68%, pentru 2009, nivelul medianei indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 6,48% iar pentru 2010, nivelul medianei indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 3,22%.

Calcululele au fost efectuate in conformitate cu prevederile art. 2, alin. (2), (3) si (4) din Anexa 1 la Ordinul ANAF nr. 222/2008, potrivit căroră: „(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)...*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.*”

Avand in vedere aceasta stare de fapt si prevederile legale mentionate anterior, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea veniturilor si cheltuielilor din exploatare aferente tranzactiilor desfasurate in anul 2006, 2007 , 2008, 2009, 2010 de SC X SRL cu persoana afiliata F..... Italia, prezentate pe larg in Raportul de inspectie fiscala nr.....12.2011 si a Decizia de impunere nr.....12.2011.

Pe baza acestor rezultate organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea (in sensul cresterii) veniturilor realizate de societate din tranzactiile cu persoana afiliata Flenco SpA Italia in fiecare an astfel incat indicatorul de profitabilitate „*Rata profitului din exploatare (Ebit Margin)*” sa fie la nivelul mediei acestui indicator pentru societatile selectate conform metodei prezentate anterior. Astfel, **veniturile din exploatare aferente** Italia au fost stabilite in baza formulei:

$$V = 1 / (1 - \text{Ebit Margin}) * C,$$

unde: V = venituri din exploatare ajustate aferente F.... Italia;

C = cheltuieli din exploatare aferente F.... Italia;

Ebit Margin = rata profitului din exploatare stabilita la nivelul mediei societatilor din esantionul selectat;

In urma acestor determinari s-au majorat veniturile din exploatare aferente Flenco SpA Italia , înregistrate de către SC X SRL prin creșterea acestora dupa cum urmeaza :

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 5,66% pentru anul 2006.

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 6,57% pentru anul 2007.

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 6,68% pentru anul 2008.

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 6,48% pentru anul 2009

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 3,22% pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010.

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 3,22% pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010.

4.Organul de inspectie fiscala a solicitat in scris, pe parcursul desfasurarii inspectie fiscale, certificatele de rezidenta fiscala pentru nerezidenti, prestatori de servicii, identificati in perioada verificata 2006-2010, pentru aplicarea tratamentului fiscal conform dispozitiilor legale in vigoare; in acest sens, pentru toti furnizorii pentru care s-au identificat plati efectuate de societate in contul serviciilor facturate de catre acestia, s-au solicitat certificatele de rezidenta fiscala, traduse si legalizate, emise de autoritatile fiscale competente din statul de rezidenta, asa cum a fost consemnat in notificarile inregistrate la agentul economic sub nr10.2011, respectiv nr10.2011.

Pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscala, respectiv pana la data de 30.12.2011 cand a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala inregistrat la DGFP – Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr12.2011, prin adresa nr.....10.2011 subscrisa SC X SRL **a prezentat, numai pentru partenerul F.... Italia, VAT: IT, si numai pentru anii 2009, respectiv 2010 certificate de rezidenta fiscala emise de autoritatile italiene**, inregistrari in care se consemneaza in mod expres „ *CERTIFICARE DUBLA IMPOZITARE ITALIA ROMANIA 2009*” respectiv „ *CERTIFICAT PENTRU EVITAREA DUBLEI IMPUNERI ITALIA/ROMANIA 2010*”;

Prin aceeași adresă, respectiv nr4.10.2011 petenta a comunicat echipei de inspectie fiscala faptul ca „ Am emis cereri catre toti furnizorii externi pentru obtinerea certificatelor de rezidenta fiscala conform notificarii dar pana in prezent nu am primit toate documentele apreciind ca pana in data de 25.10.2011 le putem pune la dispozitia dumneavoastra”; de asemenea, in completarea raspunsului formulat prin adresa nr10.2011, agentul economic a revenit in timpul controlului cu adresele nr0.2011 in care mentioneaza ca „ [...] pana la data prezentei adrese nu am mai obtinut alte certificate de rezidenta fiscala desi au fost solicitate in nenumarate randuri pe diverse cai de comunicare”, respectiv nr0.2011 prin care a comunicat echipei de inspectie fiscala faptul ca „ [...] Mentionam ca desi s-au facut numeroase demersuri in legatura cu obtinerea certificatelor de rezidenta fiscala, acestea nu au fost obtinute pana la aceasta data”.

Avand in vedere ca pana la finalizarea inspectiei fiscale, respectiv 30.12.2011, agentul economic nu a prezentat alte certificate de rezidenta fiscala care sa ateste calitatea de persoane impozabile in statul de rezidenta, pentru niciunul dintre furnizorii pentru care s-au identificat plati efectuate de societate in contul serviciilor facturate de catre acestia, in perioada verificata, echipa de inspectie fiscala a procedat, conform dispozitiilor legale in vigoare , respectiv art. 114, art,115 art. 116 alin (2), coroborate cu art. 118 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , la stabilirea in sarcina societatii comerciale X SRL a unui impozit pe veniturile obinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente, in suma totala de lei asa cum a fost consemnat in Raportul de inspectie fiscala nr30.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr0.12.2011.

De asemenea , in temeiul art 119, 120 si art. 120¹ din Codul de procedura fiscala , republicata cu modificarile si completarile ulterioare , s-au calculat accesoriile aferente in suma totala de lei.

III Avand in vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificării se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la Registrul Comertului sub nr. J..... , CIF si are ca obiect de activitate „ fabricarea de constructii metalice si parti componente ale structurilor metalice „cod CAEN 2511.

Perioada verificata 01.01.2006-31.12.2010;

A.In ceea ce priveste impozitul pe profit in valoare de lei si accesoriile aferente in valoare de ... lei stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr. FBV12.2011 mentionam:

1.Referitor la cheltuielile cu pierderea neta din diferentele de curs valutar in suma totala de lei , stabilite de echipa de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal pentru anii 2007, 2008 si 2009;

Cauza supusa solutionarii D.G.F.P..... prin Biroul de solutionare contestatii este de a stabili daca societatea are drept de deducere a cheltuielilor cu pierderea neta din diferentele de curs valutar , in suma de lei pentru anul 2007, in suma delei pentru anul 2008 si in suma de lei in anul 2009, in conditiile in care acestea nu sunt aferente capitalului imprumutat .

In fapt , in perioada 2007 – 2009 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile cu pierderea neta din diferente de curs in suma totala de lei, astfel:

- anul 2007, suma de lei, rezultata ca diferenta intre cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate in ct. 665 „*Cheltuieli cu diferente de curs valutar*” in suma de lei, (reprezentand diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2007 in suma de lei, respectiv aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului in suma de lei si veniturile din diferente de curs valutar inregistrate in ct.765 „*Venituri din diferente de curs*” , in suma de.... lei;

- anul 2008, suma de lei, rezultata ca diferenta intre cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate in ct. 665 „*Cheltuieli cu diferente de curs valutar*” in suma de lei, (reprezentand diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2008 in suma de lei, respectiv aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului in suma de lei si veniturile din diferente de curs valutar inregistrate in ct.765 „*Venituri din diferente de curs*” , in suma de lei;

- anul 2009, suma de lei, rezultata ca diferenta intre cheltuielile din diferente de curs valutar inregistrate in ct. 665 „*Cheltuieli cu diferente de curs valutar*” in suma de lei, (reprezentand diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2009 in suma de lei, respectiv aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului (.... lei)) si veniturile din diferente de curs valutar inregistrate in ct.765 „*Venituri din diferente de curs*” , in suma de lei;

Echipele de inspectie fiscala a calculat gradul de indatorare si a stabilit ca , cheltuielile cu pierderea neta din diferentele de curs valutar prezentate mai sus sunt nedeductibile fiscal , avandu-se in vedere prevederile art. 23, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile Titlului II, pct. 60 din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea sustine ca pierderea neta din diferente de curs valutar nu reprezinta pierderea din diferentele de curs valutar aferenta capitalului imprumutat , ea reprezinta pierderea neta din diferente de curs aferente reevaluarilor datoriiilor in valuta catre furnizori precum si cheltuielile aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului, asa cum s-a consemnat in Raportul de inspectie fiscala .

In drept , in speta sunt aplicabile prevederile art. 23, alin (1) si (3) din Legea 571/2003 , privind Codul fiscal , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , aplicabile in anul 2007, 2008 si 2009, coroborate cu prevederile pct 61 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal care precizeaza :

Cheltuielile cu dobânzile și diferențe de curs valutar

ART. 23

(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe

profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale

*(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). **Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.***

Norme metodologice

*61. Intră sub incidența [art. 23](#) alin. (3) din Codul fiscal **numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.***

Potrivit prevederilor legale , mai sus enunțate , se retine ca in cazul in care cheltuielile din diferentele de curs valutar ale contribuabilului depasesc veniturile din diferentele de curs valutar, aceasta diferenta (pierderea neta din diferentele de curs valutar) va fi tratata ca o cheltuiala cu dobanda , deductibilitatea acestei diferente fiind supusa limitei prevazute la art. 23 alin (1) din Codul fiscal.

Cheltuielile din diferentele de curs valutar ,care se limiteaza potrivit acestor prevederi , **sunt numai cele aferente capitalului imprumutat luat in calcul la determinarea gradului de indatorare a capitalului** , adica aferente imprumuturilor cu termen de rambursare mai mare de 1 an.

In raportul de inspectie fiscala se precizeaza faptul ca pierderea neta din diferente de curs valutar in anul 2007 , in suma delei , este rezultata din diferenta de curs valutar din reevaluarile datoriilor in valuta catre furnizori si din diferentele de curs valutar aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului .

De asemenea anul 2008, suma de lei, reprezenta diferente de curs valutar aferente reevaluarilor datoriilor in valuta catre furnizori la data de 31.12.2008; in anul 2009 pierderea neta din diferenta de curs valutar , in suma de lei este rezultata din diferenta de curs valutar din reevaluarile datoriilor in valuta catre furnizori si din diferentele de curs valutar aferente decontarilor in valuta realizate de societate in cursul anului .

Avand in vedere prevederile legale enunțate mai sus , sustinerile petentei si documentele anexate de petenta la dosarul cauzei , echipa de inspectie , prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, a reanalizat structura cheltuielilor din diferentele de curs valutar iar prin referatul inaintat la dosarul contestatiei a propus admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere procedand la recalcularea impozitului pe profit prin luarea in considerare a pierderilor din diferentele de curs valutar ca fiind deductibile fiscal.

Pentru anul 2007, prin Raportul de inspectie fiscala nr.12.2011 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile in suma de lei iar urmare a celor mentionate mai sus , prin referatul inaintat la contestatie , echipa de inspectie fiscala a stabilit **cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei**, in loc de lei (... lei – lei).

Pentru anul 2008, prin Raportul de inspectie fiscala nr./30.12.2011 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile in suma de lei iar in urma recalcularii lor de catre echipa de inspectie fiscala , au rezultat **cheltuieli nedeductibile in suma de**, in loc de 1... lei .

Pentru anul 2009, prin Raportul de inspectie fiscala nr. ..30.12.2011 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile in suma de lei iar in urma recalcularii lor de catre echipa de inspectie fiscala , au rezultat **cheltuieli nedeductibile in suma de**, in loc de ... lei

Pe cale de consecinta avand in vedere prevederile legale invocate in speta precum si propunerile organului de inspectie fiscala din referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei urmeaza a se admite contestatia pentru acest capat de cerere respectiv cheltuielile cu pierderile nete din diferentele de curs valutar in suma de lei pentru anul 2007, in suma de lei, pentru anul 2008 si in suma de lei, pentru 2009 care vor fi considerate ca deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anii 2007, 2008 si 2009 .

2.Referitor la suma de lei inregistrata pe cheltuieli de catre societate si considerata ca nedeductibila fiscal de organul de inspectie fiscala;

Cauza supusa solutionarii D.G.F.P....prin Biroul de solutionare contestatii este de a stabili daca societatea are drept de deducere a cheltuielilor reprezentand taxe aferente achizitionarii terenului din localitatea C in suma de....lei , in conditiile in care aceste costuri reintregesc valoarea activului si raman evidentiata in contul de imobilizari corporale , fara sa afecteze cheltuielile exercitiului financiar.

In fapt ,echipa de inspectie a constatat ca in anul 2006 societatea a inregistrat pe cheltuieli, in ct. 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*”, **suma de lei**, compusa din: lei, reprezentand „*taxa timbru teren*”, achitata in 05.06.2006 cu OP lei, reprezentand „*taxa timbru teren*”, achitata in 19.10.2006 cu OP ...; lei, reprezentand taxa obtinere certificat de urbanism pentru alipire teren, achitata in 09.10.2006 cu OP ...; lei, reprezentand taxa obtinere certificat de urbanism pentru alipire teren, achitata in 11.10.2006 cu OP

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca aceste costuri nu reprezinta cheltuieli de exploatare ale exercitiului fiscal 2006. In fapt aceste cheltuieli reprezinta taxe de timbru , taxe obtinere certificate de urbanism aferente terenurilor achizitionate de societate in localitatea C...., destinate construirii halei de productie in care aceasta isi desfasoara in prezent activitatea, **care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli de natura investitiilor, respectiv in cont 211 „Terenuri”**.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de lei a fost evidentiata in mod eronat in contul de cheltuieli si au fost considerate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit pe anul 2006.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare este de acord cu faptul ca aceste cheltuieli sunt aferente achizitiei de terenuri si isi insuseste punctul de vedere al organului de inspectie fiscala inasa sustine ca la art. 21 alin (4) aceste cheltuieli nu sunt prevazute drept cheltuieli nedeductibile fiscal.

De altfel, prin contestatia formulata, petenta , este de acord cu faptul ca aceste cheltuieli sunt aferente achizitiei terenurilor mentionate.

In drept sunt aplicabile prevederile pct. 54 alin (1) coroborat cu pct 88 si 92 sectiunea 7, cap. 2, anexa 1 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care precizeaza:

54. (1) **Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe** (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

„88.-Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție. (...)

92. - (1) O imobilizare corporală recunoscută **ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări**, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acestora, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile inițiale de livrare și manipulare;

e) costurile de instalare și asamblare;

f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;

g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.

Terenurile sunt considerate active corporale care nu se supun amortizării dar aceasta nu presupune ca acele costuri reprezentand taxe , comisioane sau alte cheltuieli pot fi inregistrate direct asupra cheltuielilor exercitiului financiar . Conform cu prevederile legale incidente in speta, taxele achitate de societate in suma de 13.792 lei nu reprezinta un element de cheltuiala , ele reintregesc valoarea de achizitie a terenurilor si raman in valoarea activului achizitionat fiind evidentiat in situatiile financiare ale societatii , la capitolul „ Imobilizari corporale” .

Astfel, inregistrările contabile trebuie sa asigure mai intai recunoasterea cheltuielilor angajate de societate intr-o categorie de active corespunzatoare criteriilor de evaluare motiv pentru care s-a impus reconsiderarea rezultatului fiscal pentru suma de lei .

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia aceste costuri „nu sunt prevazute drept cheltuieli nedeductibile de catre Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal la „art. 21 Cheltuieli” alin. (4)” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive :

– legiuitorul nu a permis amortizarea valorii terenurilor detinute in proprietate de o societate comerciala si aceasta nu inseamna ca acele costuri reprezentand taxe, comisioane sau alte cheltuieli care pot fi inregistrate direct asupra cheltuielilor unui exercitiu financiar. Dimpotriva, acestea sunt valori care nu afecteaza cheltuielile exercitiului financiar, ramanand evidentiate in integralitate, in situatiile financiare ale societatilor comerciale, la capitolul „Imobilizari corporale”.

- La art. 21 alin (1) din Codul fiscal se prevede clar ca “ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare” .

-
Pe cale de consecință urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

3. Referitor la cheltuieli în suma de lei , în suma de lei , aferente anului 2007 și în suma de lei , aferente anului 2008 , înregistrate eronat în contabilitate în conturile de cheltuieli curente ale exercitiului financiar , considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscale , menționăm:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P..... prin Biroul de soluționare contestațiilor este de a stabili dacă societatea are drept de deducere a cheltuielilor aferente mijloacelor fixe , prin deducerea amortizării , în condițiile în care cheltuielile în suma de ... lei și în suma de lei , aferente anului 2007 și în suma de lei , aferente anului 2008 reprezentând contravaloarea serviciilor de instalare , montare și punerii în funcțiune a mijloacelor fixe și utilajelor deținute de societate au fost înregistrate eronat în contabilitate în conturile de cheltuieli curente ale exercitiului financiar în loc de înregistrarea acestora în conturile de “ imobilizări în curs de execuție “ .

In fapt în anul 2007 echipa de inspecție a constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli, în ct. 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și varsăminte asimilate”, **suma de lei**, compusă din: suma de ... lei, achitată în 14.08.2007 cu ordin de plată, respectiv suma delei, achitată în 19.10.2007 cu ordinul de plată achitate către Inspectoratul de stat în construcții, reprezentând taxa 0,7% pentru autorizație de construcție hală industrială.

De asemenea echipa de inspecție a constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli, în anul 2007 , în ct. 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, **suma de lei**, reprezentând: factura04.2007 în valoare de 10.885,66 lei, cu mențiunea „Demontarea și transportarea a două mașini (pret fix)...”; factura8.11.2007 în valoare delei cu mențiunea „Livrarea robotilor de sudură și transportarea în hală”; factura2007 în valoare delei cu mențiunea „descarcare LKV în noua hală”.

În anul 2008 echipa de inspecție a constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli, în ct. 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, **suma de lei**, reprezentând: factura..../22.01.2008 în valoare de..... lei cu mențiunea “ [...] relocarea fabricii în Brașov”; factura7.04.2008 în valoare de..... lei cu mențiunea “ punere în funcțiune și amplasare a mașinilor [...]”; factura..../07.04.2008 în valoare de lei cu mențiunea “ punere în funcțiune și amplasare a mașinilor [...]”; factura7.04.2008 în valoare de lei cu mențiunea “punere în funcțiune și amplasare a mașinilor [...]”; factura ...7.04.2008 în valoare de lei cu mențiunea “punere în funcțiune și amplasare a mașinilor [...]”; factura...../07.04.2008 în valoare de lei cu mențiunea

“sufa rotunda [...]”; factura09.2008 in valoare de ... lei “ referitor la contractul de prestari servicii nr ...”.

Echipele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste costuri nu reprezinta cheltuieli de exploatare, care sa fie recunoscute in integralitate ca si cheltuieli curente ale exercitiului fiscal 2007 sau 2008 , ele reprezentand cheltuieli aferente constructiei unui bun imobil (hale industriale) pe terenul detinut de societate in localitatea C....., sau sunt aferente serviciilor de punere in functiune a utilajelor achizitionate de societate, care trebuiau tratate si inregistrate de societate ca si cheltuieli de natura investitiilor, respectiv in cont 231 „*Imobilizari corporale in curs*” si nu in conturile de cheltuieli curente ale exercitiului financiar , asa cum in mod eronat au fost inregistrate.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia nu numai de a constata inregistrarea eronata a sumei de ...lei, a sumei de lei, si a **sumei de lei** in conturile de cheltuieli a exercitiului si de a dispune corectarea acestei erori contabile, ci si obligatia de a include aceste cheltuieli in costul total de achizitie a mijloacelor fixe si de a proceda la recalcularea amortizarii acestor mijloace fixe pe perioada de viata normata, influentand astfel calculul rezultatului exercitiului financiar cu cheltuielile cu amortizarea determinate conform prevederilor art. 24 din Legea .571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 21 alin (3) , art. 24 din Codul fiscal , care prevad:

Art. 21

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la [art. 24](#);

ART. 24

Amortizarea fiscală

*(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, **instalării** sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile **se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.***

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;

Avand in vedere prevederile legale enuntate , se retine faptul ca cheltuielile aferente instalarii, asamblarii mijloacelor fixe se recupereaza din punct de vedere fiscal pe calea amortizarii incepand cu luna urmatoare celei in care mijlocul fix amortizabil se pune in functiune .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale , organul de inspectie fiscala a efectuat o cercetare la fata locului , in conformitate cu art. 57 alin (1) si cu art. 7 alin (2) din OG 92 /2003 privind Codul de procedura fiscala , pentru a clarifica datele referitoare la categoria de mijloc fix caruia ii sunt atribuite costurile legate de punerea in functiune si amplasare a fiecarui utilaj in parte , prilej cu care a fost intocmit Procesul verbal de constatare nr....6.03.2012 .

Avand in vedere prevederile legale referitoare la amortizarea mijloacelor fixe si sustinerile petentei , echipa de inspectie fiscala a recalculat , prin referatul inaintat

la dosarul contestatiei, pentru fiecare perioada in parte , cheltuiala suplimentara cu amortizarea , deductibila , in functie de data punerii in functiune pentru fiecare utilaj sau investitie in parte si a stabilit durata de amortizare ramasa a acestora , in functie de data facturarii serviciilor de catre furnizori .

Pentru hala industriala echipa de inspectie fiscala a avut in vedere faptul ca s-au efectuat cheltuieli in suma lei , hala a fost pusa in functiune in 02.06.2008, potrivit Procesului verbal de receptie nr./02,06,2008, durata de amortizare este de 40 ani(480 luni) iar calculul amortizarii s-a efectuat incepand cu luna iulie 2008 , rezultand o cheltuiala suplimentara cu amortizarea in suma de lei (..... , dupa cum urmeaza :

Denumire imobilizare	Diferenta de valoare	Data majorare valoare	Data punerii in functiune	Durata de amortizare (luni)	Durata de amortizare ramasa	Cheltuiala suplimentara cu amortizarea				
						2007	2008	2009	2010	
Hala Ghimbav	19.10.2007	02.06.2008	480	450	0	.....	....	....	...
TOTAL						0	...	...	....	...

Pentru costurile aferente instalarii , montarii si punerii in functiune a utilajelor , in suma de lei , echipa de inspectie fiscala a avut in vedere faptul ca mijloacele fixe au fost puse in functiune in data de 15.09.2006 , respectiv in 14.07.2006, durata de amortizare a mijloacelor fixe este de 96 luni iar calculul amortizarii s-a efectuat incepand cu luna imediat facturarii serviciilor , rezultand o cheltuiala suplimentara cu amortizarea in suma de ... lei , dupa cum urmeaza :

Denumire imobilizare	Nr. inv.	Data punerii in functiune	Factura /data	Diferenta de valoare	Data majorare valoare	Durata de amortizare (luni)	Durata de amortizare ramasa (luni)	Cheltuiala suplimentara cu amortizarea				
								2007	2008	2009	2010 T1-3 T4	
Ghilotina Gasparinii	21044	15.09.2006	...../ 10.04.2007	....	10.04.2007	96	90	....	...	...	...	....
Masina punch Press-fin-Power		Nepus in functiune	...../ 10.04.2007	.....	10.04.2007			0	0	0	0	0
Robaot de taiere cu laser	21036	14.07.2006	...../ 08.11.2007	.....	08.11.2007	96	81	..	...	...	...	...
Robot de taiere cu lasar	21036	14.07.2006	...../ 22.12.2007	....	22.12.2007	96	80	...	...	...	...	...
TOTAL				....				...	...	....	...	...

Pentru costurile aferente instalarii , montarii si punerii in functiune a utilajelor , in suma de lei , echipa de inspectie fiscala a avut in vedere data cand au fost puse in functiune fiecare utilaj in parte , durata de amortizare a mijloacelor fixe iar calculul amortizarii s-a efectuat incepand cu luna imediat facturarii serviciilor , rezultand o cheltuiala suplimentara cu amortizarea in suma de lei, pentru anul 2008 , dupa cum urmeaza :

Denumire imobilizare	Nr. inv.	Data punerii in functiune	Factura /data	Diferenta de valoare	Data majorare valoare	Durata de amortizare (luni)	Durata de amortizare ramas a (luni)	Cheltuiala suplimentara cu amortizarea			
								2007	2009	2010 T1-3 T4	
Abkant pt. Indoit tabla	21037	01.08.2006	.../22.01.2008	...	22.01.2008	108	92	0 ...	...	...	...
		01.08.2006	.../07.04.2008	...	07.04.2008	108	89	0 ...	...	..	...
		01.08.2006	.../01.09.2008	...	01.09.2008	108	84	0 ...	...	...	...
Masina de prel.struc. tubulare	21019	28.04.2006	...1/22.01.2008	...	22.01.2008	96	76	0 ...	...	...	...
		28.04.2006	....4/	...	07.04.2008	96	73	0 ...	...	...	...
		28.04.2006	....-07	...	07.04.2008	96	73	0 ...	...	...	...
		28.04.2006	...-08/	...	01.09.2008	96	68	0 ...	...	...	...
Masina de debitat CM 380	21050	24.10.2006	.../	...	22.01.2008	96	82	...	...	...	...
		24.10.2006	...06/	...	07.04.2008	96	79	...	...	...	...
		24.10.2006	.../	...	01.09.2008	96	74	...	...	...	...
Strung orizontal cu CNC	21018	28.04.2006	.../	...	22.01.2008	96	76	...	...	...	...
		28.04.2006	.../	...	07.04.2008	96	73	...	...	...	...
		28.04.2006	...	...	01.09.2008	96	68	...	...	...	...
TOTAL				....				...	....	...	....

Avand in vedere ca organul de inspectie fiscala , prin referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei a recalculat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe luand in calcul si costurile aferente instalarii , montarii , punerii in functiune a utilajelor propunand admiterea acestor cheltuieli , prin prezenta decizie se va admite partial contestatia cu privire la cheltuielile in valoare de totala de lei (.....) ; acestea fiind deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe anii 2007-2010, conform tabelelor prezentate mai sus.

Totodata , se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la deductibilitate a cheltuielilor in valoare de ... lei , in valoare delei inregistrate in contabilitate in anul 2007 si cheltuielile in valoare de lei inregistrate in contabilitate in anul 2008

4,. Referitor la metoda marjei tranzactionale nete utilizata de organele de inspectie fiscala care a dus la ajustarea veniturilor din exploatare a societatii pe relatia cu societatea afiliata F..... Italia cu suma de ... lei .

Cauza supusa solutionarii D.G.F.P... prin Biroul de solutionare contestatii este de a stabili daca metoda utilizata de organele de inspectie fiscala la ajustarea veniturilor din expoatare a societatii cu consecinta diminuarii pierderii, a stabilirii impozitului pe profit suplimentar si a majorarilor de

intraziere este legala, in conditiile in care contestatoarea nu prezinta documente din care sa rezulta o alta situatie fata de cea constatata de inspectia fiscala.

In fapt echipa de inspectie fiscala a constatat ca in perioada 2006 – 2010 ponderea tranzactiilor comerciale derulate cu persoana afiliata F.....Italia este semnificativa, ajungand la peste 80%, rezultatele financiare obtinute de societate in perioada 2006 – 2010 sunt edificatoare pentru situatia de fapt, societatea **inregistrand constant pierderi contabile substantiale**, atat in ceea ce priveste rezultatul din exploatare cat si in ceea ce priveste rezultatul net:

Perioada	Cifra de afaceri	Rezultat din exploatare	Rezultat net
2006	2.751.733 lei	- 1.492.835 lei	- 888.815 lei
2007	29.800.119 lei	1.331.564 lei	45.747 lei
2008	26.964.931 lei	1.184.567 lei	- 2.007.481 lei
2009	20.650.729 lei	- 5.287.812 lei	- 10.226.921 lei
2010	20.607.232 lei	- 17.576.529 lei	- 21.236.037 lei.

Operatiunile efectuate de petenta reprezinta tranzactii intre persoane afiliate iar pretul la care se transfera bunurile in cadrul tranzactiilor dintre persoanele afiliate reprezinta pret de transfer.

Ca urmare a solicitarii organului de inspectie fiscala , societatea a prezentat dosarul preturilor de transfer din care a rezultat ca la determinarea preturilor de transfer a ales metoda compararii interne a preturilor prevazuta de pct. 25 lit a) din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat societatea a prezentat un dosar **incomplet al preturilor de transfer practicate** pe relatia cu clientul F... Italia, ceea ce reprezinta efectuarea de catre SC X SRL de tranzactii cu persoana afiliata FI..... Italia fara justificarea preturilor de transfer practicate, in conformitate cu prevederile art. 3 din OMFP 222/2008 privind continutul dosarului prețurilor de transfer care stipuleaza: „(1) *Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.*”

Echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea preturilor de transfer practicate intre SC X SRL si F..... Italia in anul 2007,2008, 2009, 2010 avandu-se in vedere prevederile art. 11, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

Metoda de preț de transfer utilizată de organele de inspecție fiscala a avut in vedere:

- stabilirea veniturilor SC X SRL in relatia cu FI..... Italia;
- stabilirea costurilor SC X SRL aferente veniturilor realizate pe relatia cu F..... Italia;
- aplicarea unei marje de profit din exploatare care este corespunzătoare domeniului de activitate al SC X SRL, respectiv cel descris de cod CAEN 2511 „Fabricarea de constructii metalice si parti componente ale structurilor metalice”;
- calcularea profitului din exploatare al SC X SRL în tranzactiile controlate dintre acesta si persoana afiliata F..... Italia, prin referentiere la profitul din exploatare obtinut prin comparație in tranzacțiile necontrolate;
- cautarea de societăți similare care să presteze același tip de activitate pe piața internă/europeană.

S-a comparat marja neta din activitatea de exploatare realizata de SC X SRL cu marja netă de profit din exploatare realizată de alte societăți din domeniul fabricării

de constructii metalice si parti componente ale structurilor metalice. Pentru selectia altor societati cu care sa se efectueze comparatia, echipa de inspectie fiscala a accesat baza de date „ORBIS”, achizitionata de ANAF in 2009, care contine informatii publice cuprinzatoare despre mai bine de ... milioane de companii din intreaga lume care activeaza atat in zona industriala, cat și in domeniul bancar sau de asigurari. Informatiile din aceasta baza de date au fost utilizate pentru a se determina daca preturile de transfer practicate de contribuabilul verificat sunt la pret de piata.

Criterii de căutarea de societăți similare care să presteze același tip de activitate pe piața internă/europeană.

- s-au selectat din baza de date doar societatile active;
- s-au selectat din baza de date doar societatile cu capital privat, asa cum este si cazul SC X SRL, respectiv a grupului F.....;

- s-au selectat din baza de date doar societatile care isi desfasoara activitatea pe piata din Uniunea Europeana;

- s-au selectat din baza de date doar societatile care activeaza in domeniul productiei de constructii metalice, respectiv care sa aiba ca si obiect de activitate codul NACE Rev.2: 2511 „Fabricarea de constructii metalice si parti componente ale structurilor metalice”, categorie din care face parte si SC X SRL;

- s-au selectat din baza de date doar societatile comerciale care in anii 2006, 2007, 2008, 2009 si 2010 inregistreaza un numar mediu de salariati cuprins in intervalul numarului mediu de salariati al SC X SRL din fiecare an

- s-au selectat din baza de date societatile cu venituri din exploatare cuprinse in intervalul veniturilor din exploatare inregistrate de SC X SRL in fiecare exercitiu financiar corectate dupa cum s-a mentionat in Raportul de inspectie fiscala nr...../30.12.2011 si a Decizia de impunere nr...../30.12.2011

A fost ales ca indicator rata profitului din exploatare (EBIT margin - Earnings Before Interest and Taxes: castigul inainte de dobanzi si taxe) care este un indicator al performantelor financiare ale unei companii si care se calculeaza astfel:

Rata EBIT = EBIT / Venituri din exploatare * 100;

EBIT = Profit din Exploatare;

EBIT poate fi folosit pentru a analiza profitabilitatea unei companii sau pentru a compara companii si industrii pentru ca din el sunt eliminate influentele deciziilor de ordin financiar, adica a veniturilor si cheltuielilor financiare.

Ca urmare a selectiei efectuate in baza de date „Orbis”, in baza conditiilor descrise mai sus, au rezultat un numar de societati, mentionate in Raportul de inspectie fiscala nr.....0.12.2011 si a Decizia de impunere nr./30.12.2011

Asupra societatilor selectate initial, echipa de inspectie a efectuat o analiza calitativa prin eliminarea societăților pentru care nu au fost găsite informații financiare, respectiv societatile pentru care rata profitului din exploatare (EBIT margin) este negativa. In acest sens s-au avut in vedere prevederile art. 2, alin. (1), cap. I, Anexa 1 din OMFP 222/2008: „(1) *Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.*”. De asemenea, s-au eliminat societatile care fac parte din grupuri, astfel incat sa existe conditiile unor companii care actioneaza independent, cu preturi stabilite ca atare. Ca urmare din selectia efectuata au fost eliminate un numar societati, ramanand un esantion pentru care s-a analizat indicatorul de rentabilitate al activitatii din exploatare respectiv rata profitului din exploatare (EBIT margin).

Tinandu-se seama de principiul lungimii de brat prezentat în Ghidul OECD pentru Prețurilor de Transfer, in cazul SCX SRL, in vederea efectuării ajustărilor ce se impun (sub motivatia prezentata anterior), a fost stabilită marja de profit la nivelul medianei intervalului de comparare rezultat din esantionul de analiza stabilit de echipa de inspectie fiscala. Pentru anul 2006 nivelul medianei indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 5,66% , pentru 2007, nivelul medianei indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 6,57%, pentru anul 2008, nivelul medianei indicatorului

analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 6,68%, pentru 2009, nivelul medianeii indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 6,48% iar pentru 2010, nivelul medianeii indicatorului analizat s-a stabilit la nivelul valorii de 3,22%.

Calcululele au fost efectuate in conformitate cu prevederile art. 2, alin. (2), (3) si (4) din Anexa 1 la Ordinul ANAF nr. 222/2008, potrivit căroră: „(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)...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.”

Avand in vedere aceasta stare de fapt si prevederile legale mentionate anterior, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea veniturilor si cheltuielilor din exploatare aferente tranzactiilor desfasurate in anul 2006, 2007 , 2008, 2009, 2010 de SC X SRL cu persoana afiliata FI..... Italia, prezentate pe larg in Raportul de inspectie fiscala nr.30.12.2011 si a Decizia de impunere nr./30.12.2011.

Pe baza acestor rezultate organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea (in sensul cresterii) veniturilor realizate de societate din tranzactiile cu persoana afiliata F..... Italia in fiecare an astfel incat indicatorul de profitabilitate „Rata profitului din exploatare (Ebit Margin)” sa fie la nivelul medianeii acestui indicator pentru societatile selectate conform metodei prezentate anterior. Astfel, **veniturile din exploatare aferente F....A Italia** au fost stabilite in baza formulei:

$$V = 1 / (1 - \text{Ebit Margin}) * C,$$

unde: V = venituri din exploatare ajustate aferente F..... Italia;

C = cheltuieli din exploatare aferente F.... Italia;

Ebit Margin = rata profitului din exploatare stabilita la nivelul medianeii societatiilor din esantionul selectat;

In urma acestor determinari s-au majorat veniturile din exploatare aferente F... Italia , înregistrate de către SC FX SRL prin creșterea acestora dupa cum urmeaza :

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 5,66% pentru anul 2006.

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 6,57% pentru anul 2007.

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 6,68% pentru anul 2008.

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 6,48% pentru anul 2009

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 3,22% pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010.

-cu suma de lei, aducandu-se veniturile din exploatare la nivelul cotei mediane de 3,22% pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010.

Ca urmare a recalcularii preturilor de transfer prin metoda marjei nete a profitului , organul de inspectie fiscala a stabilit diferente de impozit pe profit datorate bugetului precum si majorari de intarziere aferente .

In drept , art. 19 alin 1 si alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , prevede :

ART. 19

Reguli generale

(1) *Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

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

ART. 11 alin (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, specifică :

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

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

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

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

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

De asemenea , în speta sunt aplicabile și prevederile pct. 22, 23, 24, 25, 28 și 29 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare , care precizează :

Norme metodologice:

22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

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

29. Metoda marjei nete

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

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

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a

bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

Având în vedere prevederile legale , mai sus prezentate se retine ca tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului pretului pieței libere , respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind preturile de transfer .

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de ”transfer al preturilor”, practica care constă în efectuarea de tranzacții la preturi „speciale” și /sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

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

Așa cum prevede art. 11 alin (2) din Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare , la stabilirea pretului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres menționate , pentru fiecare caz în parte alegându-se metoda cea mai adecvată dintre ele precum și „orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”

În raport de prevederile legale enunțate se retine ca societatea , la solicitarea organelor de inspecție fiscală a prezentat dosarul preturilor de transfer , din care a rezultat că la determinarea preturilor de transfer societatea a folosit metoda comparării interne a preturilor prevăzută de pct. 25 lit a din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Din consultarea dosarului preturilor de transfer prezentat de societate și din analiza informațiilor cuprinse în acesta , organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

- nu există o fundamentare economică a preturilor de vânzare practicate, așa cum o demonstrează calculațiile de cost pentru produsele cu rulaj semnificativ, prezentate de societate, preturile de vânzare fiind specificate în comenzile transmise de clientul F.... Italia, societatea mamă,

- descrierea și prezentarea modului de implementare a metodologiei preturilor de transfer pentru justificarea metodei alese de societate, este sumară, limitându-se la o argumentație teoretică, prin adaptarea de texte de lege sau prin mențiuni de ordin general valabil;

- nu au fost prezentate date concrete care să probeze în fapt comparabilitatea din punct de vedere comercial al preturilor practicate pentru perioada 2006 – 2010;

- societatea analizează prin comparație doar o tranzacție efectuată cu concernul francez H... G.... . Raportarea la un singur exemplu, respectiv concernul H,,, G,,,, nu poate fi relevantă și nu poate să asigure că preturile de transfer în relația cu persoanele afiliate se situează la nivelul preturilor de piață pe toată perioada 2006-2010.

- societatea menționează în legătură cu criteriile de selecție ale metodei alese, că este nerealistă previzionarea unei marje importante de profit , fiind vorba de o piață concurențială, cu multe firme importante din Europa, Asia, America și afirmă că în aceste condiții, preturile sunt impuse de cele mai multe ori de client, în condițiile în care , în dosarul preturilor de transfer se prezintă rata brută a profitului la societatea

mama ca fiind in 2006 de 6,3%, in anul 2007 de 6,52 %, in anul 2008 de 8, 10% , in 2009 de 8,03%, in 2010 de 7,9% .

- dosarul nu cuprinde informatii cu privire la tranzactiile comparabile interne sau externe care ar fi trebuit prezentate pentru justificarea metodei alese. De asemenea, contribuabilul nu prezinta modul in care s-a desfasurat cautarea elementelor comparabile, iar expunerea prezentata nu cuprinde date legate de tranzactiile intre parteneri independenti, necontrolate, la care s-au raportat preturile practicate. De asemenea, se constata ca societatea prezinta documente in alta limba decat limba romana care nu sunt traduse. In lipsa unor explicatii detaliate cu privire la preturile practicate, informatiile furnizate sunt incomplete.

La solicitarea echipe de inspectie fiscala societatea a prezentat pentru anii 2006, 2007, si 2008 calculatii de cost pentru reperatele fabricate si serviciile prestate- societatea prezinta calculatia de cost pentru o serie de produse realizate, din analiza careia se constata modul de formare a costului de productie practicat de societate ca fiind format din doua elemente de calcul: manopera si ambalajul aferent, la care se adauga un procent de profit de 12% pentru a se ajunge la pretul de vanzare

Echipe de inspectie fiscala a constatat ca **nu au fost cuprinse in costurile de productie elemente de cost directe sau indirecte** de natura :costurilor cu materialele auxiliare, energia, costurile cu prestatiile efectuate de terti necesare realizarii acestora , costurilor cu manopera sau cu amortizarea mijloacelor fixe utilizate in procesul de productie iar pentru anii 2009 si 2010 nu a oferit nici un fel de documente care sa justifice ca costurile de productie se regasesc in integralitate in preturile practicate fiind incalcate prevederile Legii contabilitatii 82/1991 , republicata si PCT. 55 din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si ale pct. 2.,2 si 2.3 din OMFP 1826/2003 pentru aprobarea precizarilor privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune .

Nici in timpul inspectiei fiscale si nici cu ocazia depunerii contestatiei societatea un a prezentat fise de antecalcul sau de postcalcul al preturilor pentru reperatele sau produsele sale din care sa rezulte ca a cuprins **toate elementele care stau la baza fundamentarii costului de productie** si respectiv care sa justifice pretul de vanzare practicat.

In fapt societatea nu tine contabilitate de gestiune concluzia fiind aceea ca dosarul este incomplet intrucat societatea un a justificat cuantumul preturilor de transfer practicate cu persoana afiliata SC F..... Italia , in conformitate cu art 3 alin 1 din OMEF.222/2008 care precizeaza ca prezentarea incompleta a dosarului preturilor de transfer “ *reprezinta efectuarea de tranzactii cu presoare afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate*” .

Avand in vedere ca **societatea un a justificat cuantumul preturilor practicate** in tranzactiile cu persoana afiliata F.....Italia, societatea mama, in mod legal echipa de inspectie fiscala a procedat la estimarea preturilor de transfer si au stabilit in sarcina petentei influente fiscale in ceea ce priveste impozitul pe profit .

Organele de inspectie fiscala au concluzionat , potrivit art. 11 alin 2 lit b) din Legea 571/2003 cu modificarile si completrile ulterioare , respectiv a pct. 29 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 ca metoda cea mai adecvata la stabilirea pretului de piata intre persoanele afiliate in cazul societatii petente este **metoda marjei nete**, metoda **prin care pretul de piata se stabileste pe baza compararii unor indicatori financiari** in conditiile in care costul de productie calculat de societate un curinde toate elementele care stau la baza fundamentarii acestui pret si respectiv care sa justifice pretul de vanzare practicat.

Prin actele de control contestate se precizeaza ca pentru selectarea celei mai potrivite metode pentru stabilirea pretului de piata pentru tranzactiile dintre SC X SRL si F..... Italia, echipa de inspectie fiscala a avut in vedere functiile indeplinite de SC X SRL, respectiv riscurile asumate de parti in tranzactiile derulate.

In ceea ce priveste functiile si riscurile asumate de cele doua persoane afiliate, la pct. A5 din Dosarul preturilor de transfer intocmit de societate se mentioneaza urmatoarele: „F.....isi asuma functia de coordonare tehnica a activitatii grupului, de concepere a strategiilor comerciale si tehnologice si de negociere a contractelor incheiate cu clientii si furnizorii importanti.

Riscurile asumate de F..... Italia sunt de natura comerciala, dar si financiara, avand in vedere ca aceasta societate este titular al contractelor de fabricatie, dar si a celor de leasing incheiate pentru cea mai mare parte a echipamentelor tehnice utilizate de X SRL”.

Avand in vedere mentiunile de mai sus precum si documentele prezentate de contribuabil in timpul controlului, s-a constatat ca functiile indeplinite de SC X SRL in cadrul grupului F..... Italia este legata de activitatea de productie.

In ceea ce priveste riscurile asumate de SC X SRL acestea sunt:

- riscul aferent stocurilor: de distrugere, depreciere sau furtul produselor din stoc, posibilitatea pierderii capitalului investit în acest stoc;
- risc de piata, ca vanzarile sa scada ca urmare a situatiei economice defavorabile sau a altor conditii de piata;
- risc comercial (de neîncasare a clienților), respectiv de a avea facturi neplătite;
- risc de schimb valutar, ce rezidă din utilizarea diferitelor monezi pentru achiziții și vânzări. Vânzările SC X SRL se desfășoară în euro, parte din achiziții în monedă națională, plăți pentru bunuri si servicii furnizate de F.... Italia sunt efectuate în euro.
- risc de furnizare a produselor finite, respectiv de a nu putea livra în timp util produsele realizate.

Deoarece nu au putut fi obținute date necesare pentru aplicarea metodei compararii preturilor, metoda pe care societatea a sustinut ca a utilizat-o si avandu-se in vedere functiile si riscurile asumate de SC X SRL in cadrul grupului, echipa de inspectie fiscala a optat , in mod legal , pentru metoda marjei nete.

Prin urmare alegerea metodei marjei nete de catre organele de inspectie fiscala pentru testarea conformitatii cu principiul valorii de piata a tranzactiilor intra-grup desfasurate de catre societate , este justificata in cazul societatii verificate deoarece din analiza dosarului preturilor de transfer rezulta ca nu exista tranzactii comparabile interne si externe care sa permita aplicarea uneia dintre celorlalte metode , respectiv : metoda compararii preturilor , metoda cost plus sau metoda pretului de revanzare in conditiile aratate mai sus in care costul de productie al produselor comercializate nu cuprinde toate elementele de costuri directe sau indirecte.

Petenta sustine ca justifica cuantumul preturilor de transfer practicate cu persoana afiliata prin metoda compararii preturilor si ca tranzactiile au avut loc in in termeni comerciali de piata libera .

In drept la pct 25 din HG 44/2004 se prevede ca determinarea pretului de piata are la baza compararea pretului tranzactiei analizate cu preturile practicate de alte entitati independente de acestea , atunci cand sunt vandute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri , marfuri , servicii intre persoane afiliate , pretul de plata este acel pret pe care l-ar fi convenit persoane independente , in conditiile existente pe piete, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau marfuri identice sau similare , in cantitati comparabile , in acelasi lant de productie si distributie si in conditii comparabile de livrare si de plata.

De asemenea in conformitate cu prevedile din Ghidul OECD , prin aceasta metoda se compara pretul perceput pentru bunurile /serviciile intr-o tranzactie controlata cu pretul perceput pentru bunurile /serviciile intr-o tranzactie **comparabila necontrolata in circumstante comparabile** .

Astfel in vederea aplicarii metodei compararii pretului este necesar ca una din urmatoarele conditii sa fie indeplinita :

-nici una dintre diferentele (daca exista) intre tranzactiile comparate sau intre companiile care iau parte la aceste tranzactii nu ar putea avea efect material asupra pretului tranzactiiei pe o piata deschisa;

- se pot face ajustari cu grad ridicat de acuratete pentru a elimina efectele unor astfel de diferente.

Dupa cum s-a prezentat pe larg in cuprinsul actelor contestate , pe parcursul inspectiei fiscale , nici in forma initiala , nici ulterior , urmare a solicitarilor de completare a dosarului preturilor de transfer societatea nu a prezentat date care sa sustina metoda compararii preturilor propusa in justificarea preturilor practicate pe relatia cu persoana afiliata F....Italia, respectiv nu au fost prezentate date concrete care sa probeze in fapt comparabilitatea din punct de vedere comercial al preturilor practicate pentru perioada 2006 – 2010, intreaga expunere limitandu-se la o argumentatie teoretica prin adaptarea de texte de lege sau prin mentiuni de ordin general valabil.

S-a retinut ca nici in timpul inspectiei fiscale si nici cu ocazia depunerii contestatiei societatea un a probat cu documente de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala faptul ca tranzactiile prezentate in dosarul preturilor de transfer intocmit au avut loc in termeni comerciali de piata libera , in conditiile in care , conform prevederilor art.64 si art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , specifica

ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

- Ca justificare societatea sustine ca prezinta doua facturi din luna septembrie 2010 si anume factura seria/13.09.2010 in valoare de lei respectiv factura nr.09.2010 in valoare de ... euro emise de SC X SRL catre H... C..... In fapt cele doua documente se refera la o singura tranzactie, prima fiind intocmita in lei iar ce-a de-a doua reprezentand traducerea ei in limba italiana cu valorile prezentate in euro. Aceste documente cu care societatea incearca sa-si justifice preturile practicate sunt in mod evident insuficiente, in conditiile in care valoarea de lei este incomparabila cu valoarea totala a cifrei de afaceri obtinuta de SC X SRL in anul 2010 care este in suma delei. De asemenea, justificarea preturilor practicate trebuia sa se faca pentru intreaga perioada 2006 – 2010. Prezentarea unei facturi de o valoare mica, raportat la valoarea totala a tranzactiilor, emisa la sfarsitul anului 2010, este insuficienta in acest context.

Totodata prin contestatie petenta incerca sa le probeze cu documente nesemnificative din punct de vedere cantitativ valoric, in volumul tranzactiilor desfasurate. Astfel, anexat contestatiei sunt prezentate un numar de patru seturi de documente din perioada 2008 – 2010, respectiv:

- factura nr.2008 emisa de SC X SRL catre F....Italia in valoare de euro, reprezentand livrarea a 76 bucati subansamble, respectiv factura nr.28.08.2008 emisa de F..... Italia catre H. G. Franta in valoare de euro, reprezentand livrarea a 76 bucati subansamble;

- factura nr./15.07.2009 emisa de SC X SRL catre F..... Italia in valoare de euro, reprezentand livrarea a 6 bucati subansamble, respectiv factura nr.15.07.2009 emisa de F..... Italia catre H... G... Franta in valoare de euro, reprezentand livrarea a 6 bucati subansamble;

- factura nr..../29.04.2010 emisa de SC X SRL catre FI..... Italia in valoare de euro, reprezentand livrarea a 8 bucati subansamble, respectiv factura nr. V2 /04.2010 emisa de F.... Italia catre H... G.. Franta in valoare de euro, reprezentand livrarea a 8 bucati subansamble;

- factura nr.9.04.2010 emisa de SC Xe SRL catre F.... Italia in valoare de euro, reprezentand livrarea a 6 bucati subansamble, respectiv factura nr. V2 //29.04.2010 emisa de F..... Italia catre H.... G... Franta in valoare de euro, reprezentand livrarea a 6 bucati subansamble;

Se constata cu usurinta ca societatea prezinta documente cu valoare mica in totalul cifrei de afaceri realizata in anii 2008, 2009 si 2010, emise pentru cantitati aproape neglijabile de produse in totalul productiei realizate. Ca urmare, prin documentele prezentate, SC X SRL, nu reuseste nici la date depunerii contestatiei sa demonstreze ca preturile practicate, sunt in confirmare cu **principiul lungimii de brat**. Prin sustinerile exprimate si prin documentele prezentate, aceasta incearca sa ofere o imagine eronata a starii de fapt fiscale.

De altfel, in conditiile in care in perioada 2006 – 2010 ponderea tranzactiilor comerciale derulate cu persoana afiliata F..... Italia este semnificativa, ajungand la peste 80%, rezultatele financiare obtinute de societate in perioada 2006 – 2010 sunt edificatoare pentru situatia de fapt, societatea inregistrand constant pierderi contabile substantiale, atat in ceea ce priveste rezultatul din exploatare cat si in ceea ce priveste rezultatul net:

Perioada	Cifra de afaceri	Rezultat din exploatare	Rezultat net
2006	2.751.733 lei	- 1.492.835 lei	- 888.815 lei
2007	29.800.119 lei	1.331.564 lei	45.747 lei
2008	26.964.931 lei	1.184.567 lei	- 2.007.481 lei
2009	20.650.729 lei	- 5.287.812 lei	- 10.226.921 lei
2010	20.607.232 lei	- 17.576.529 lei	- 21.236.037 lei

Afirmatia ca dosarul preturilor de transfer prezentat de petenta a fost respins „fara niciun mijloc de proba” este asadar complet nefondata. De asemenea, faptul ca „organele fiscale au solicitat subscrisei sa demonstreze ca aceste conditii sunt conforme cu principiul lungimii de brat la cativa ani dupa ce au avut loc tranzactiile...” nu este un motiv care sa poata fi luat in considerare in situatia de fata. Mentionam ca solicitarile echipei de inspectie fiscala s-au incadrat in prevederile legale de ordin procedural in vigoare, asa cum au fost ele stabilite prin OG 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv prin OMFP 222/2008 cu modificarile si completarile ulterioare.

Aplicarea valorii medianei tranzactionale nete de catre echipa de inspectie fiscala in reconsiderarea tranzactiilor cu partea afiliata F.... Italia , s-a realizat in limita informatiilor puse la dispozitie de catre contribuabil , cu respectarea metodologiei de calcul aferente acestei metode, in sensul ca s-a procedat la determinarea marjei pe baza nivelului obtinut in tranzactii intre companii comparabile, independente, avandu-se in vedere informatiile si datele care conduc la luarea in considerare a diferentelor intre persoanele ale caror marje sunt comparabile , astfel:

-” *competitivitatea altor contribuabili de pe piata*” poate fi recunoscuta in cifra de afaceri realizata de catre contribuabil pe piata bunurilor;

-obiectul de activitate al societatii verificate corespunde cu obiectul de activitate al companiilor selectate in crearea intervalului de comparare;

-nivelul costurilor cu salariile generat de numarul de salariatii a fost un element care a diferentiat societatile in ceea ce priveste structura costurilor.

Toate aceste criterii au reprezentat in fapt elemente care au diferentiat datele selectate de catre echipa de inspectie fiscala in stabilirea intervalului de comparare , respectiv a valorii medianei nete.

Petenta face in cuprinsul contestatiei o serie de afirmatii, aduce o serie de critici asupra metodei alese de echipa de inspectie fiscala pentru ajustarea veniturilor SC X SRL, prin prezentarea unor considerente teoretice, general valabile, fara a face nici un fel de trimitere la determinarile consemnate de echipa de inspectie fiscala in actele contestate, la modul in care au fost stabilite sumele contestate, incercand trecerea de la o prezentare complexa, elaborata a situatiei de fapt fiscale, la una simpla, minimalizata, selectata din contextul actelor intocmite.

Este criticata metoda aleasa, respectiv metoda marjei tranzactionale nete, fara a se motiva in fapt daca societatile care fac parte din esantioanele stabilite sunt sau nu relevante pentru situatia de fapt fiscala.

Echipa de inspectie fiscala a selectat din baza de date ORBIS o serie de societati, avand la baza o serie de criterii care sa se apropie cat mai mult de parametrii specifici care au definit societatea analizata (societati active, cu capital privat, cu activitate pe piata Uniunii Europene, din domeniul de activitate – productia de constructii metalice, numar mediu de salariatii, quantumul veniturilor din exploatare, rata profitului din exploatare pozitiva), asupra carora petenta nu face nici un fel de referire. Ca urmare, s-a tinut cont de diferentele intre persoanele ale caror marje sunt comparabile, sustinerile contestatarei fiind pe cale de consecinta eronate.

Organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea preturilor de transfer apeland la mijloacele psue la dispozitie de catre MFP ANAF in conditiile dreptului la apreciere , retinand relevanta starilor de fapt fiscale si adoptand o practica legala.

Legitimitatea datelor prelucrate, pusa la indoiala de petenta, este data de faptul ca acestea sunt de natura publica , preluate din surse publice oficiale, organizate intr-un sistem electronic numit ORBIS , asa cum se specifica in adresa nr.24,01,2012 transmisa de catre ANAF DGCIF -Directia de preturi de transfer .

Punctul de vedere al contribuabilei potrivit caruia organele de inspectie fiscala au ajustat profitul societatii prin compararea cu unele companii independente fara luarea in considerare a factorilor de natura fiscala care pot distorsiona relatiile comerciale si financiare stabilite intre societatile afiliate un poate fi retinut in rezolvarea favorabila a contestatiei cu privire la acesta capat de cere . Mentionam ca ajustarea veniturilor societatii , asa cum a fost consemnata in actele de control fiscal, a avut la baza indicatorul financiar **rata profitului din exploatare** ceea ce inseamna **venitul** realizat inainte de impozitare , indicator al performantelor unei intreprinderi neinfluentat de fiscalitatea diferita din cadrul societatilor luate in calcul in stabilirea esantioanelor care au stat la baza calcularii acestui indicator.

Petenta sustine ca societatea in anul 2007 se incadreaza in intervalul de valori selectat de echipa de inspectie fiscala pentru determinarea mediane , respectiv ca marja tranzactionala neta este de 3,92% .

In fapt pentru calculul ratei profitului societatea **a folosit eronat** formula de calcul prin utilizarea **cifrei de afaceri** in loc de **venitul din expoatare** obtinut in relatia cu persoana afiliata.

De asemenea, petenta nu a tinut cont de faptul ca pentru anul 2007, echipa de inspectie fiscala a influentat valoarea venitului din exploatare, in sensul diminuarii lui cu suma de lei, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa justifice veniturile inregistrate, si a procedat la stabilirea veniturilor din exploatare la nivelul sumei de.... lei.

In aceste conditii, rezultatul din exploatare pentru anul 2007 nu mai este profit in suma de lei, el transformandu-se intr-o pierdere din exploatare in suma de lei. In aceste conditii, rata EBIT-ului calculata la nivelul societatii X. SRL nu poate fi de 3,92%, asa cum in mod eronat sustine petenta, in fapt acest indicator avand o valoare negativa (-3,67%), valoare care in nici un caz nu se poate inscrie in intervalul de valori selectat de echipa de inspectie fiscala pentru determinarea medianei.

- Petenta sustine ca in anul 2008 marja tranzactionala neta este de 4,39% astfel incat societatea se incadreaza in intervalul de valori selectat de echipa de inspectie fiscala pentru determinarea medianei .

In fapt pentru calculul ratei profitului societatea **a folosit eronat** formula de calcul prin utilizarea **cifrei de afaceri** in loc de **venitul din exploatare** obtinut in relatia cu persoana afiliata.

De asemenea, petenta nu a tinut cont de faptul ca pentru anul 2008, echipa de inspectie fiscala a influentat valoarea veniturii din exploatare, in sensul diminuarii lui cu suma de lei, pentru care societatea nu a prezentat documente care sa justifice veniturile inregistrate, si a procedat la stabilirea veniturilor din exploatare la nivelul sumei de lei.

In aceste conditii, rezultatul din exploatare pentru anul 2008 nu mai este profit in suma de ... lei, el transformandu-se intr-o pierdere din exploatare in suma de 6.124.668 lei. In aceste conditii, rata EBIT-ului calculata la nivelul societatii X SRL nu poate fi de 4,39%, asa cum in mod eronat sustine petenta, in fapt acest indicator avand o valoare negativa (-21,36%), valoare care in nici un caz nu se poate inscrie in intervalul de valori selectat de echipa de inspectie fiscala pentru determinarea medianei.

Pe cale de consecinta se retine ca in baza metodologiei prezentate si in conformitate cu textele legale enuntate mai sus , in mod legal organul de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor , pe perioada 2006-2010 cu suma de lei si a stabilit in sarcina petentei influente fiscale in ceea ce priveste impozitul pe profit , motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

5 In ceea ce priveste impozitul pe profit in valoare de lei si accesoriile aferente in valoare de lei , contestate de societate, mentionam :

Prin prezenta decizie s-au admis la deductibilitate urmatoarele cheltuieli :

- cu pierderile nete din diferentele de curs valutar , astfel
 - - pe anul 2007 in valoare de ... lei;
 - - pe anul 2008 in valoare de lei ;
 - - pe anul 2009 in valoare de lei .

cu diferentele de amortizare a mijloacelor fixe in valoare totala de ... lei, astfel:

- - pe anul 2007 – in valoare de ... lei ;
- - pe anul 2008 – in valoare de ... lei ;
- - pe anul 2009 in valoare de lei ;
- - pe perioada 01.01.2010-30.09.2010 – in valoare de ... lei ;
- - pe perioada 01.10.2010-31.12.2010 – in valoare de ... lei .
-

In aceste conditii se impune recalcularea profitului impozabil si totodata a impozitului pe profit si accesorii aferente pe perioada 2007-2010.

-

Pentru anul 2007, prin Raportul de inspectie fiscala nr./30.12.2011 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile in suma de lei si profit impozabil aferent anului 2007 in suma de lei aferent caruia s-a calculat un impozit pe profit datorat in suma de lei, respectiv majorari in suma de lei si penalitati in suma de lei.

Ca urmare a recalculării cheltuielilor , au rezultat **cheltuieli nedeductibile in suma de ... lei**, in loc de lei.... si o majorare a cheltuielilor deductibile (amortizarea) in suma de lei

Potrivit aspectelor consemnate echipa de inspectie fiscala a procedat la recalculul impozitului pe profit, la data de 31.12.2007, cumulat de la inceputul exercitiului financiar, in conformitate cu prevederile art. 19 alin (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ca diferenta intre veniturile obtinute si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora (din perioada fiscala de raportare respectiv 01.01.2007 - 31.12.2007), la care s-au adaugat cheltuielile nedeductibile astfel:

- veniturile totale:	..... lei;
- cheltuieli totale:	... lei;
- rezultat (profit)	.... lei;
- venituri diminuate in 2007:	.... lei;
- venituri stabilite suplimentar:	..... lei;
- cheltuieli stabilite suplimentar (amortizare )	.... lei ;
- cheltuieli nedeductibile fiscal:	..... lei;
- profit impozabil an 2007:	.... lei;
- impozit profit:	... lei;

Prin aplicarea asupra bazei impozabile a cotei de 16% conform art. 17 alin (1) din Legea 571/2003 rezulta un impozit in suma de **..... lei**.

Fata de impozitul de plata suplimentar stabilit prin Raportul de inspectie fiscala nr./30.11.2011 pentru anul 2007, in suma de lei, ca urmare a recalculării a fost stabilit un impozit pe profit in suma de lei, rezultand o diminuare a impozitului pe profit stabilit initial cu suma de lei. Potrivit art.34, alin.(1) din Leg.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, suma de lei este scadenta astfel:

Trimestrului I 2007 (scadent 25.04.2007):	.... lei;
Trimestrului II 2007 (scadent 25.07.2007):	.... lei;
Trimestrului III 2007 (scadent 25.10.2007):	.... lei;
<u>Trimestrului IV 2007 (scadent 15.04.2008):</u>	<u>.... lei;</u>
TOTAL	.... lei.

Pentru neachitarea in termen a sumei stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala, s-au recalculat accesorii (majorari de intarziere) pana la data de 23.12.2011, dupa cum urmeaza:

- **majorari de intarziere** in suma de **...lei**, in loc de lei cat a fost stabilit prin Raportul de inspectie fiscala nr./30.11.2011, conform prevederilor art.119-120 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

.... lei x 91 zile (25.04.2007 – 25.07.2007) x 0,10/100 =	.... lei;
.... lei x 92 zile (26.07.2007 – 25.10.2007) x 0,10/100 =	.... lei;
.... lei x 173 zile (26.10.2007 – 15.04.2008) x 0,10/100 =	.... lei;
.... lei x 806 zile (16.04.2008 – 30.06.2010) x 0,10/100 =	.... lei;
.... lei x 92 zile (01.07.2010 – 30.09.2010) x 0,05/100 =	.....lei;
<u>.... lei x 449 zile (01.10.2010 – 23.12.2011) x 0,04/100 =</u>	<u>... lei;</u>
Total	.....lei;

- **penalitati de intarziere** in suma de lei, in loc de lei cat a fost stabilit prin Raportul de inspectie fiscala nr...../30.11.2011, conform prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare calculate astfel: lei x 15 % = ... lei.

Pentru anul 2008, prin Raportul de inspectie fiscala nr...../30.12.2011 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile in suma de lei si profit impozabil aferent anului 2008 in suma de lei aferent caruia s-a calculat un impozit pe profit datorat in suma de lei, respectiv majorari in suma de... lei si penalitati in suma de ... lei.

Ca urmare a recalcularii cheltuielilor au rezultat **cheltuieli nedeductibile in suma de**, in loc de ... lei si cheltuieli deductibile suplimentar (amortizarea) in suma de... lei .

Potrivit aspectelor consemnate echipa de inspectie fiscala a procedat la recalcularea impozitului pe profit, la data de 31.12.2008, cumulat de la inceputul exercitiului financiar, in conformitate cu prevederile art. 19 alin (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ca diferenta intre veniturile obtinute si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora (din perioada fiscala de raportare respectiv 01.01.2008 - 31.12.2008), la care s-au adaugat cheltuielile nedeductibile astfel:

- veniturile totale:	.... lei;
- cheltuieli totale:	.....lei;
- rezultat (pierdere)	.... lei;
- rezultat corectat (ct. 1174 – cheltuieli):	..... lei;
- rezultat stabilit de contribuabil prin decl. 101 (pierdere):	.... lei;
- diminuare venituri :	.... lei;
- venituri stabilite suplimentar:	.... lei;
- cheltuieli stabilite suplimentar (amortizarea )	..... lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal:	..... lei;
- pierdere fiscala an 2008:	..... lei;
- impozit profit:	0 lei;

Fata de impozitul de plata suplimentar stabilit prin Raportul de inspectie fiscala nr.30.11.2011 pentru anul 2008, in suma de lei, **ca urmare a recalcularii a fost stabilit un impozit pe profit in suma de 0 lei, respectiv o pierdere fiscala de reportat in perioada urmatoare in suma de.....lei**, rezultand o diminuare a impozitului pe profit stabilit initial cu suma de lei, a majorarilor de intarziere cu suma de ... lei si a penalitatilor cu suma de... lei.

Pentru anul 2009, prin Raportul de inspectie fiscala nr./30.12.2011 au fost stabilite cheltuieli nedeductibile in suma de lei si profit impozabil aferent anului 2009 in suma de lei, aferent caruia s-a calculat un impozit pe profit datorat in suma de lei, respectiv majorari in suma de lei si penalitati in suma de lei.

Ca urmare a recalcularii cheltuielilor au rezultat **cheltuieli nedeductibile in suma de**, in loc de lei . si o majorare a cheltuielilor deductibile cu valoarea amortizarii de lei

Potrivit aspectelor consemnate echipa de inspectie fiscala a procedat la recalculul impozitului pe profit, la data de 31.12.2009, cumulat de la inceputul exercitiului financiar, in conformitate cu prevederile art. 19 alin (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, ca diferenta intre veniturile obtinute si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora (din perioada fiscala de raportare respectiv 01.01.2009 - 31.12.2009), la care s-au adaugat cheltuielile nedeductibile astfel:

- veniturile totale:	..... lei;
- cheltuieli totale:	..... lei;
- rezultat (pierdere)	..... lei;
- rezultat corectat (ct. 1174 – cheltuieli):	..... lei;
- rezultat stabilit de contribuabil prin decl. 101 (pierdere):	..... lei;
– venituri stabilite suplimentar de echipa de insp. Fiscala:	..... lei;
– cheltuieli stabilite suplimentar (amortizarea)	.....lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal:	.... lei;
- pierdere fiscala an 2009:	.....lei;
- pierdere fiscala de recuperat din perioada precedenta:	.....lei;
- pierdere fiscala de reportat in perioada urmatoare:	..... lei;
- impozit profit:	.... lei;
- impozit minim 2009:	.... lei;

Fata de impozitul de plata suplimentar stabilit prin Raportul de inspectie fiscala nr.30.11.2011 pentru anul 2009, in suma de lei, ca urmare a recalcularii a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de 0 lei, **respectiv o pierdere fiscala de reportat in perioada urmatoare in suma delei**, rezultand o diminuare a impozitului pe profit stabilit initial cu suma de lei, a majorarilor de intarziere stabilite suplimentar cu suma de lei si a penalitatilor de intarziere cu suma de lei.

Pentru perioada fiscala 01.01.2010 – 30.09.2010, a fost recalculat impozitul pe profit datorat, avandu-se in vedere pierderea fiscala de recuperat in perioada fiscala urmatoare stabilita pentru anul 2009, in suma de lei.

De asemenea , ca urmare a recalcularii cheltuielilor cu amortizarea , pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, a rezultat o majorare a cheltuielilor deductibile cu suma de lei .

Echipa de inspectie fiscala a procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 astfel:

- veniturile totale:	..... lei;
- cheltuieli totale:	..... lei;
- rezultat (pierdere)	..... lei;
- rezultat corectat (ct. 1174 – cheltuieli):	..... lei;
- rezultat stabilit de contribuabil prin decl. 101 (pierdere):	..... lei;
– venituri stabilite suplimentar:	..... lei;
– cheltuieli stabilite suplimentar (amortizarea)	..... lei
- cheltuieli nedeductibile fiscal:	..... lei;

- profit impozabil perioada 01.01.2010 – 30.09.2010: lei;
- pierdere fiscala de recuperat din perioada fiscala precedenta: lei;
- pierdere fiscala de recuperat in perioada fiscala urmatoare: lei;
- **impozit profit:** lei;
- impozit minim perioada 01.01.2010 – 30.09.2010: lei;
-

Fata de impozitul de plata suplimentar stabilit prin Raportul de inspectie fiscala nr./30.11.2011 pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, in suma de lei, ca urmare a recalcularii a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, **respectiv o pierdere fiscala de reportat in perioada urmatoare in suma de lei**, rezultand o diminuare a impozitului pe profit stabilit initial cu suma de lei, a majorarilor de intarziere stabilite suplimentar cu suma de lei si a penalitatilor de intarziere cu suma de lei.

Pentru perioada fiscala 01.10.2010 – 31.12.2010, a fost recalculat impozitul pe profit datorat, avandu-se in vedere pierderea fiscala de recuperat in perioada fiscala urmatoare stabilita pentru perioada fiscala 01.01.2010 – 30.09.2010, in suma de lei.

De asemenea , ca urmare a recalcularii cheltuielilor pentru perioada 01.10.2010- 31.12.2010, a rezultat o majorare a cheltuielilor deductibile cu suma de lei reprezentand amortizarea.

Echipe de inspectie fiscala a procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 astfel:

- veniturile totale: lei;
- cheltuieli totale: lei;
- rezultat (pierdere) lei;
- venituri stabilite suplimentar: lei;
- cheltuieli stabilite suplimentar (amortizarea) lei ;
- cheltuieli nedeductibile fiscal: lei;
- profit impozabil perioada 01.10.2010 – 31.12.2010: lei;
- pierdere de recuperat din perioada fiscala precedenta: lei;
- pierdere de recuperat in perioada fiscala urmatoare: lei
- **impozit profit:** lei;

Fata de impozitul de plata suplimentar stabilit prin Raportul de inspectie fiscala nr./30.11.2011 pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010, in suma de lei, ca urmare a recalcularii a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de 0 lei, **respectiv o pierdere fiscala de reportat in perioada urmatoare in suma de lei**, rezultand o diminuare a impozitului pe profit stabilit initial cu suma de lei, a majorarilor de intarziere stabilite suplimentar cu suma de lei si a penalitatilor de intarziere cu suma de lei.

Pe cale de consecinta luand in considerare constatările organului de control, sustinerile contestatarei, documentele prezentate la dosarul cauzei si prevederile legale aplicabile pe perioada supusa inspectiei fiscale, precum si propunerea echipei de inspectie fiscala de solutionare favorabila a contestatiei pentru capetele de cerere privind cheltuielile din diferentele de curs valutar si cheltuielile suplimentare privind amortizare , intrucat echipa de inspectie fiscala a recalculat pentru perioada 2007-

2010, prin referatul înaintat la dosarul cauzei , impozitul pe profit și accesoriile aferente , pentru fiecare perioada în parte , urmează a se admite parțial contestația pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și pentru suma de lei reprezentând accesoriile aferente impozitului pe profit .Totodată urmează a se anula parțial Decizia de impunere nr...../30.12.2011 cu privire la impozitul pe profit în valoare de lei în conformitate cu prevederile art. 216 alin (1) și (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată , potrivit căruia :

ART. 216

Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

Se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în valoare de lei stabilit suplimentar de plată prin actul administrativ fiscal contestat, pe anul 2006 și 2007(... lei +.... lei) .

În ceea ce privesc accesoriile în valoare de lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată menționat ca acestea au fost calculate pe perioada 01.01.2006-23.12.2011, în conformitate cu prevederile art. 119, 120 și 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , republicată , în vigoare pe perioada verificată.

După cum am arătat mai sus urmare a recalculării impozitului pe profit pe perioada 2007-2010, au fost recalculate și accesoriile aferente astfel ca prin prezenta decizie se va admite parțial contestația și cu privire la majorările de întârziere , dobânzi în valoare de lei și penalitățile de întârziere în valoare de lei , având în vedere principiul de drept “ accesorium sequitur principale” .

Se va anula parțial și Decizia de impunere nr./30.12.2011 și cu privire la accesoriile în valoare totală de lei .

Totodată , în conformitate cu același principiu de drept se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la accesoriile în valoare de..... lei , calculate în perioada 01.01.2006-23.12.2011 asupra bazei impozabile stabilite suplimentar de plată în valoare de lei reprezentând impozit pe profit.

1B.Referitor la suma de lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți -persoane fizice nerezidente și suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute în România de nerezidenți; **DGFP prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți -persoane juridice nerezidente și accesoriilor aferente în condițiile în care veniturile obținute de persoanele juridice nerezidente sunt impozabile în România iar societatea avea obligația reținerii la sursă a impozitului aferent veniturilor și virării lor bugetului de stat .**

In fapt , urmare a verificării documentelor prezentate în timpul controlului (facturi externe , fișe de cont 401” Furnizori” analitic distinct și 404 “ Furnizori din imobilizări” analitic distinct , jurnale de cumpărări , balanțe de verificare, extrase bancare , organele de inspecție fiscală au identificat facturi de prestări de servicii înregistrate în evidența contabilă pe perioada 2006-2010 și decontate către următorii parteneri din Comunitatea Europeană : S..... Germania -V..... P..... S..... Italia-IT

....., Fi.....-, respectiv F.....-IT, S..... IT, Pr..... Italia VAT....., F..... Italia, B.I....., G..... Marea Britanie, Marea Britanie

Pe anul 2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat plati catre persoanele nerezidente (S..... Germania -.... ..., P..... S..... Italia-IT, conform documentelor prezentate , in valoare de lei (echivalent a euro), pentru care societatea contestatoare nu a calculat , retinut si virat bugetului de stat impozitul pe veniturile nerezidentilor .

Pe anul 2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat plati catre persoanele nerezidente, conform documentelor prezentate in valoare de lei (echivalentul a euro) pentru care societatea nu a calculat , retinut si virat bugetului statului impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Pe anul 2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat plati catre persoane nerezidente.....) conform documentelor prezentate , in valoare de.... lei (echivalentul a.....euro) pentru care societatea nu a calculat , retinut si virat bugetului de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Pe anul 2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat plati catre persoane juridice nerezidente conform documentelor prezentate in valoare de lei (echivalentul a euro) pentru care societatea nu a calculat , retinut si virat bugetului de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Pe anul 2010 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat plati catre persoane juridice nerezidente.....) conform documentelor prezentate in valoare de ... lei (echivalentul a euro) pentru care societatea nu a calculat , retinut si virat bugetului de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

In vederea aplicarii prevederilor din Conventiile de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu Germania , Italia Marea Britanie si stabilirii impozitului in raport de aceste prevederi organul de inspectie fiscala a solicitat in scris, pe parcursul desfasurarii inspectie fiscale, certificatele de rezidenta fiscala pentru nerezidenti, prestatori de servicii, identificati in perioada verificata 2006-2010, pentru aplicarea tratamentului fiscal conform dispozitiilor legale in vigoare; in acest sens, pentru toti furnizorii pentru care s-au identificat plati efectuate de societate in contul serviciilor facturate de catre acestia, s-au solicitat certificatele de rezidenta fiscala, traduse si legalizate, emise de autoritatile fiscale competente din statul de rezidenta, asa cum a fost consemnat in notificariile inregistrate la agentul economic sub nr ...07.10.2011, respectiv nr/14.10.2011.

Pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale, respectiv pana la data de 30.12.2011 cand a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala inregistrat la DGFP ... – Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr...../30.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../30.12.2011, prin adresa nr/14.10.2011 subscrisa SC X SRL **a prezentat, numai pentru partenerul F..... Italia,, si numai pentru anii 2009, respectiv 2010 certificate de rezidenta fiscala emise de autoritatile italiene,** inscrisuri in care se consemneaza in mod expres „ *CERTIFICARE DUBLA IMPOZITARE ITALIA ROMANIA 2009*” respectiv „ *CERTIFICAT PENTRU EVITAREA DUBLEI IMPUNERI ITALIA/ROMANIA 2010*”;

Prin aceeiasi adresa, respectiv nr14.10.2011 petenta a comunicat echipei de inspectie fiscala faptul ca „ *Am emis cereri catre toti furnizorii externi pentru obtinerea certificatelor de rezidenta fiscala conform notificarii dar pana in prezent nu am primit toate documentele apreciind ca pana in data de 25.10.2011 le putem pune la dispozitia dumneavoastra*”; de asemenea, in completarea raspunsului formulat prin

adresa nr 608/14.10.2011, agentul economic a revenit in timpul controlului cu adresele nr 619/14.10.2011 in care mentioneaza ca „ [...] pana la data prezentei adrese nu am mai obtinut alte certificate de rezidenta fiscala desi au fost solicitate in nenumarate randuri pe diverse cai de comunicare”, respectiv nr 621/25.10.2011 prin care a comunicat echipei de inspectie fiscala faptul ca „ [...] Mentionam ca desi s-au facut numeroase demersuri in legatura cu obtinerea certificatelor de rezidenta fiscala, acestea nu au fost obtinute pana la aceasta data”.

Avand in vedere ca pana la finalizarea inspectiei fiscale, respectiv 30.12.2011, agentul economic nu a prezentat alte certificate de rezidenta fiscala care sa ateste calitatea de persoane impozabile in statul de rezidenta, pentru niciunul dintre furnizorii pentru care s-au identificat plati efectuate de societate in contul serviciilor facturate de catre acestia, in perioada verificata, echipa de inspectie fiscala a procedat, conform dispozitiilor legale in vigoare , respectiv art. 114, art,115 art. 116 alin (2), coroborate cu art. 118 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , la stabilirea in sarcina societatii comerciale X SRL a unui impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente, in suma totala de lei care se compune din :

-lei aferente veniturilor platite societatilor nerezidente in anul 2006;
- lei aferente veniturilor platite societatilor nerezidente in anul 2007;
- lei aferente veniturilor platite societatilor nerezidente in anul 2008;
- lei aferente veniturilor platite societatilor nerezidente in anul 2009;
- lei aferente veniturilor platite societatilor nerezidente in anul 2010.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au determinat venitul brut prin aplicarea procedurii sutei micorate luand ca baza de calcul sumele nete virate efectiv societatilor nerezidente mai sus enumerate.

Asupra venitului brut s-a aplicat cota de import prevazuta de art. 116 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare in perioada verificata.

De asemenea pe anul 2009 s-a aplicat cota de 10% prevazuta de Decretul nr. 85/1997 pentru ratificarea unor tratate -Conventia de evitare a dublei impuneri intre Romania si Italia , asupra venitului brut , platit catre SC F..... Italia , in conditiile in care societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala.

Totodata , in temeiul art 119, 120 si art. 120¹ din Codul de procedura fiscala , republicata cu modificarile si completarile ulterioare , s-au calculat accesorii aferente in suma totala de lei.

In contestatia formulata petenta sustine ca prin adresa nr.17.01.2012 a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatele de rezidenta fiscala aferente anilor 2006 – 2008 emise pentru F..... de catre autoritatile fiscale italiene, semnate si parafate de directorul acestei autoritati G..... In opinia sa aceste trei certificate de rezidenta fiscala, desi erau emise de aceleasi autoritati fiscale, semnate si parafate de aceeasi persoana oficiala si contineau aceleasi informatii, nu au mai fost luate in considerare de organele fiscale, care au stabilit pentru anii 2006-2007-2008 un impozit pe veniturile nerezidentilor prin aplicarea cotei de 16% prevazuta de codul fiscal, art.116 alin. (2) lit.c).

Petenta sustine ca prin adresa nr/26.01.2012 a solicitat organelor de inspectie fiscala motivele respingerii acelor trei documente oficiale iar prin raspunsul primit prin adresa nr/03.02.2012 organele de control au comunicat ca motiv al respingerii faptul ca „ inscrisurile la care faceti trimitere, in forma in care au fost prezentate, nu certifica in mod expres faptul ca persoana juridica F..... este rezident italian in anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala”.

Fata de aceasta situatie, contestatoarea sustine ca , pentru a veni in sprijinul organelor de inspectie fiscala si a clarifica aceasta stare de fapt, subscrisa a solicitat autoritatilor italiene alte inscrisuri oficiale, care sa certifice in mod expres faptul ca persoana juridica F..... este rezident italian in anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala si ca autoritatile italiene au emis alte inscrisuri oficiale (anexa nr 8 la prezenta contestatie) prin care certifica, fara nici un dubiu, faptul ca F.... .. a avut rezidenta fiscala in Italia in anul/perioada la care se face referire si ca este platitoare de impozite directe, fara nicio scutire sau exceptare.

Petenta solicita anularea obligatiilor suplimentare de plata privind impozitul pe veniturile obtinute din Romania de rezidenti pentru ca , sustine contestatara , a facut dovada fara putinta de tagada a faptului ca F..... este rezident italian in perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala.

Contestatara contesta de asemenea modul de calcul al impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma totala de lei ,,

Astfel , contestatoarea sustine ca pentru anii 2006, 2007 si 2008 organul de inspectie fiscala a incalcat prevederile Legii nr 571/2003 art 114 si art 116 alin (2) care specifica faptul ca impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea cotei de impozitare asupra veniturilor brute impozabile obtinute din Romania.Petenta considera ca veniturile incasate de nerezidenti sunt venituri brute si afirma ca organele fiscale au considerat veniturile incasate de nerezidenti drept venituri nete , la care au adaugat, in mod nepermis, abuziv si ilegal, cota de impozitare .

In drept conditiile in care sunt aplicabile prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri, sunt reglementate prin art 118 alin (2) si alin (3) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct 15 alin (1), pct 15 alin (3) si pct 15 alin (4) din HG 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada 2006-2008 , prin care se stipuleaza:

„Art 118 Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală și termenul de depunere a acestuia de către nerezident se stabilesc prin norme.”.

Norme metodologice:

*„ Pct 15 alin (1) **Nerezidenții care au realizat venituri din România pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri vor depune în anul realizării venitului sau în anul următor realizării acestuia** la plătitorul de venituri originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, **se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție,,***

*Pct 15 alin (3) **Plătitorul de venit este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului certificatului de rezidență fiscală** sau a*

documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state.

Pct 15 alin (4) **Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului”**

Avand in vedere prevederile legale mentionate se retine ca nerezidentii care au obtinut venituri in Romania pot beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri daca depun la platitorul de venit **in anul realizarii venitului sau in anul urmator realizarii acestuia** , certificatul de rezidenta fiscala care trebuie sa cuprinda printre altele si elementele de identificare fiscala **si data emiterii certificatului.**

De asemenea se retine ca platitorul de venit este raspunzator pentru primirea in termenul stabilit , a certificatului de rezidenta fiscala iar daca aceste nu este primit in termen se aplica prevederile titlului V privind impozitarea veniturilor obtinute de nerezidenti in Romania si regularizarea acestuia in momentul in care se primeste certificatul de rezidenta fiscala.

La dosarul contestatiei petenta **a prezentat, numai pentru partenerul FI.....,, si numai pentru anii 2009, respectiv 2010 certificate de rezidenta fiscala emise de autoritatile italiene**, inscrisuri in care se consemneaza in mod expres **codul fiscal si** mentiunea „*CERTIFICARE DUBLA IMPOZITARE ITALIA ROMANIA 2009*” respectiv „*CERTIFICAT PENTRU EVITAREA DUBLEI IMPUNERI ITALIA/ROMANIA 2010*” ;

In fapt pentru anii 2006, 2007, si 2008 inscrisurile prezentate in cauza , nu certifica faptul ca au fost emise pentru evitarea dublei impozitari in anul 2006, 2007 si 2008 , **nu are consemnat codul fiscal** al rezidentului si mai mult au mentiunea expresa ca „**Prezentul certificat nu poate fi prezentat organelor Administratiei Publice sau administratiilor private ale serviciilor publice**” astfel , in forma in care au fost prezentate, nu certifica in mod expres faptul ca persoana juridica F..... este rezident italian pentru veniturile obtinute de la SC XSRL in anul/perioada respectiva .

Pe langa inscrisurile prezentate cu titlu de certificate de rezidenta fiscala, odata cu contestatia formulata petenta inaintea, atat in limba italiana, cat si in limba romana in forma certificata de traducator autorizat, un inscris intitulat „**Declaratie de autocertificare**” in care se consemneaza : „*Subsemnatul dl. A....., cod fiscal, in calitate de Administrator Delegat si reprezentant legal al F...., societate pe actiuni, avand sediul si domiciliul fiscal in, nr ...-*), *declara pe proprie responsabilitate ca subscrisa F..., cod fiscal, are domiciliul fiscal si rezidenta fiscala si este supusa impozitarii pe venit persoane juridice in Italia. Prezenta declaratie face referire in mod specific la anii 2006 – 2007 si 2008 [...]*”

In ceea ce priveste acest aspect, mentionam ca prin prevederile Titlului V Impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, art 118 alin (3) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu normele metodologice emise in aplicare, aprobate prin HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile in perioada 2006 – 2008, legiuitorul a statuat

conditiile in care nerezidenții care au realizat venituri din România pot beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri; conform prevederilor legale invocate anterior, o declaratie pe propria raspundere (declaratie de autocertificare) nu substituie obligativitatea nerezidentilor de a prezenta certificate de rezidenta fiscala in conditiile legii, pentru a beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri in care Romania este parte.

Fata de cele prezentate , se retine ca in mod legal organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare inscrisurile anexate de petenta la contestatie , cu titlu de certificate de rezidenta fiscala obtinute pentru F.....Italia, pentru anii 2006 – 2007 – 2008 in conditiile in care aceste documente nu indeplinesc cerintele impuse de lege cu privire la forma si continutul unui certificat de rezidenta fiscala prevazute de lege .

Potrivit prevederilor art. 65 din Codul de procedura fiscala contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului de inspectie fiscala iar organul fiscal are obligatia de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constari proprii.

Inscrisurile prezentate in sustinerea contestatiei de societate nu certifica faptul ca pentru veniturile incasate de F..... Italia din Romania societatea poate beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, pe cale de consecinta urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cere.

Referitor la impunerea persoanelor nerezidente si modul de calculul a impozitului pe veniturile realizate de nerezidenti in Romania in cauza sunt aplicabile prevederile art 113, art.114, 115 si 116 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si comletarile ulterioare , coroborat cu pct 8 alin (1) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind codul fiscal , dat in aplicarea art 116 , care precizeaza :

„ART. 113

Contribuabili

Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.

ART. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

ART. 115

Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

b) dobânzi de la un rezident;

d) redevențe de la un rezident;

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;

In ceea ce priveste anul 2006 cota de impozit este de 15% asa cum prevede Codul fiscal in vigoare in acel an :

Art 116

(2) *Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra **veniturilor brute**:*

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la [art. 115](#).

(3) În înțelesul alin. (2), venitul brut este venitul care ar fi fost plătit unui nerezident, dacă impozitul nu ar fi fost reținut din venitul plătit nerezidentului.

Pe perioada 2007-2010, cota de impozitare este cea prevazuta de art 116 din Codul Fisca in vigoare pe aceasta perioada si anume:

ART. 116

*(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către **plătitorii de venituri**.*

*(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra **veniturilor brute**:*

c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la [art. 115](#), cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii.

Potrivit prevederilor art. 116 alin (5) din Codul Fiscal :

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.

Iar in HG NR. 44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal la pct. 8 se precizeaza :

Norme metodologice:

8. (1) Pentru veniturile obținute de nerezidenți din România, **plătitorii de venituri au obligația calculării și reținerii impozitelor datorate prin stopaj la sursă și virării lor la bugetul de stat în termenul stabilit la [art. 116](#) alin. (5) din Codul fiscal.**

Din prevederile legale enuntate se retine ca societatea X SRL (**platitorul de venit**) are obligatia de a calcula , retine , prin stopaj la sursa, si apoi de a vira la bugetul statului impozitul de veniturile nerezidentilor , prin aplicarea procentului de impozitare asupra veniturilor brute . Suma ramasa , reprezinta venit net care se plateste nerezidentilor.

Astfel suma care s-a platit efectiv persoanelor juridice nerezidente in Romania reprezinta **venitul net** .

Acest principiu fiscal este similar cu cel de la impozitul pe veniturile din salarii calculat de societati asupra veniturilor brute din salarii , persoanele fizice incasand venitul net . Daca societatea nu-si indeplineste obligatiile fiscale si nu calculeaza , retine si vireaza impozitul pe salarii (de exemplu) nu se poate afirma ca salariatul a incasat venitul brut si ca asupra acestuia se aplica cota de impozit.

In mod similar , daca societatea petenta nu si-a indeplinit obligatiile fiscale si nu a calculat , retinut si virat impozitul pe veniturile nerezidentilor , nu se poate afirma ca venitul incasat de societatile nerezidente reprezinta venit brut si ca asupra acestuia se aplica cota de impozitare cum eronat interpreteaza societatea .

Intelesul alin (3) art. 116 , valabil in anul 2006, invocat de societate , este acelasi , respectiv ca venitul brut este mai mare decat venitul net incasat de nerezident iar impozitul se aplica la venitul brut .Mai mult , acest articol de lege a fost abrogat prin Legea nr. 343/2006 pentru modificarea si completarea Legii 571/2003 privind Codul fiscal de la 01.01.2007.

In conformitate cu logica fiscala se stabileste mai intai notiunea de venit brut care diminuat cu impozitul retinut la sursa determina venitul net care se vireaza de catre SC X SRL , catre nerezidentii persoane juridice.

Baza de calcul luata in considerare de organele de inspectie fiscala la determinarea impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti este legal stabilita ; aceasta fiind determinata prin procedeele sutei micorate pornind de la sumele efectiv platite societatilor nerezidente mai sus enumerate.

Prin urmare argumentele prezentate de societate nu sunt intemeiate si nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei. Prin modul in care si-a fundamentat punctul de vedere in ceea ce priveste aceasta categorie de impozit , societatea este in contradictie cu propriile argumente ; in partea introductiva a contestatiei considera ca pentru „ anii 2009 -2010 „ organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe veniturile obtinute de nerezidenti , prin aplicarea corecta a prevederilor art. 116 alin (2) lit a) coroborate cu prevederile art. 118 din Codul fiscal” ; ulterior , in continutul contestatiei pe aceiasi perioada 2009-2010, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au calculat „ ilegal” impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti prin aplicarea necorespunzatoare a prevederilor art. 116 alin (2) din acelasi act normativ.

In consecinta , avand in vedere prevederile legale invocate in speta , documentele existente la dosarul cauzei , urmeaza a se respinge contestatia formulata de SC X SRL , pentru suma de lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti , ca neintemeiata ,argumentele prezentate de societate nefiind de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

Referitor la accesoriile in valoare de lei contestate de societate , mentionam ca acestea sunt aferente impozitului pe veniturile obtinute de nerezidenti din Romania , in valoare de lei stabilite suplimentar de plata.

Majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 26.10.2006-23.12.2011, in conformitate cu prevederile art. 119, art.120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Cum prin prezenta decizie s-a respins , ca neintemeiata , contestatia pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti , in valoare de lei se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru accesoriile in valoare de lei , conform principiului de drept “ accesorium sequitur principale” .

C. Referitor la măsura luată de organul de inspecție fiscală prin titlul de creanță atacat, de achitarea sumelor contestate până la data de 20.02.2012.

Cauza supusă soluționării DGFP..... prin Biroul de soluționare a contestațiilor este de a stabili dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit prin decizia de impunere termenul de plată.

În drept sunt aplicabile prevederile art 111 alin (2) lit a) și b) coroborat cu art 28 din OG nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare care precizează:

ART. 111

Termenele de plată

(2) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel:

a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare;

b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare.

ART. 28

Dispoziții speciale privind stabilirea răspunderii

(2) În scopul prevăzut la alin. (1) organul fiscal va întocmi o decizie în care vor fi arătate motivele de fapt și de drept pentru care este angajată răspunderea persoanei în cauză. Decizia se va supune spre aprobare conducerii organului fiscal.

(3) Decizia aprobată potrivit alin. (2) constituie titlu de creanță privind obligația la plată a persoanei răspunzătoare potrivit art. 27 și va cuprinde, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și următoarele:

a) codul de identificare fiscală a persoanei răspunzătoare, obligată la plata obligației debitorului principal, precum și orice alte date de identificare;

b) numele și prenumele sau denumirea debitorului principal; codul de identificare fiscală; domiciliul sau sediul acestuia, precum și orice alte date de identificare;

c) cuantumul și natura sumelor datorate;

d) termenul în care persoana răspunzătoare trebuie să plătească obligația debitorului principal;

e) temeiul legal și motivele în fapt ale angajării răspunderii.

(4) Răspunderea va fi stabilită atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile acesteia.

(5) Titlul de creanță prevăzut la alin. (3) se comunică persoanei obligate la plată. Dispozițiile art. 111 alin. (2) sunt aplicabile în mod corespunzător.

Avand in vedere prevederile legale incidente in cauza se retine ca decizia de impunere constituie titlu de creanta si va cuprinde obligatoriu termenul in care persoana este raspunzatoare s-a plateasca debitul si accesoriile aferente .

Pentru diferentele de obligatii stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala si accesoriile aferente termenul de plata se stabileste in functie de data comunicarii deciziei de impunere in conformitate cu art. 111 alin (2) din Codul de procedura fiscala , mai sus citat.

Petenta nu motiveaza in nici un fel contestatia cu privire la termenele de plata stabilite in mod legal de catre organul de inspectie fiscala .

Pe cale de consecinta , avand in vedere cele precizate si prevederile incidente in cauza , urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, și potrivit prevederilor, art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se:

DECIDE

1. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X SRL , inregistrata la DGFP ...sub nr.15.05.2012 pentru suma totala de lei care se compune din :

- lei impozitul pe profit stabilit suplimentar;
- lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;

Totodata , se va anula partial Decizia de impunere nr.....30.12.2011 cu privire la suma de lei reprezentand impozitul pe profit si suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferent impozitului pe profit .

- 2.Respingerea contestatiei formulata de SC X SRL , inregistrata la DGFP sub nr.15.05.2012 pentru suma totala de..... lei care se compune din :

- lei reprezentand impozitul pe profit stabilit suplimentar :
- lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit de plata ;
- lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti
- lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti .

- 3 Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL , inregistrata la DGFP sub nr.15.05.2012 , privitoare la termenul de plata stabilit de organul fiscal prin Decizia de impunere nr...../30.12.2011

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare conform Legii contenciosului administrativ nr.554/2004.

DIRECTOR EXECUTIV,