

DECIZIA NR.15

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala si Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, emisa de catre organele fiscale din cadrul A.J.F.P. -Serviciul Evidenta pe Platitor Persoane Juridice, acte prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit
- accesorii aferente impozitului pe profit;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost comunicata conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei , Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii a fost comunicata societatii.., iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X, prin Cabinet de avocat.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit obligatii fiscale principale reprezentand impozit pe profit.

Societatea X formuleaza contestatie si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii prin care s-au stabilit accesorii.

A).Motive procedurale.

Societatea contestatoare invoca exceptia prescrierii dreptului de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2010 pe motiv ca, in conformitate cu prevederile art. 91 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pentru anul 2010 termenul de prescriptie a inceput sa curga de la 1 ianuarie 2011 si s-a implinit la 31 decembrie 2015. Inspectia fiscala s-a efectuat in perioada 14.06.2016 - 24.10.2016 iar obligatiile fiscale suplimentare au fost stabilite prin Decizia de impunere.

Societatea arata ca o parte din indicatorii prin care s-au stabilit obligatiile fiscale suplimentare sunt aferenti anului 2010, iar modul de calcul este direct influentat de acestia, astfel ca obligatiile suplimentare sunt nelegal stabilite.

B) Fondul cauzei;

1.Cu privire la cheltuielile inregistrate in debitul contului 658.12 „Despagubiri, amenzi si penalitati - ded contract reziliere”, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine:

A fost încheiat un document intitulat „Act de rezilierea Contractului de Prestari Servicii cu Anexe si orice acte aditionale”(autenticat la B.N.P.), unde se stipuleaza ca „Subscrisele parti, prin reprezentanti legali, am hotarat de comun acord ca în schimbul rezilierii contractului de prestari servicii, cu anexe si orice acte aditionale, beneficiara sa achite prestatoarei cu titlu de daune interese, generate de aceasta reziliere, cel mai tarziu pana la data de..., suma de.. in 6 (sase) rate lunare, incepand cu luna...

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat eronat prevederile pct.7.4 din contract, deoarece acesta se refera la obligatii deja scadente intre partile contractante sau daune care se nasc urmare a nerespectarii de catre partea culpabila a obligatiilor sale or, prin Actul de reziliere nu au fost puse in discutie nici obligatii scadente si nici daune ca urmare a nerespectarii obligatiilor contractuale, ci s-au stabilit daune materiale in schimbul acordului de incetarea a contractului.

Astfel, considera ca in mod gresit organul fiscal a diminuat pierderea fiscala pe anul 2011 si 2012 .

2.Cu privire la pierderea din exploatare, inregistrata de X in anii 2011 si 2012, pentru care organele de inspectie fiscala au concluzionat ca se impune sa se stabileasca daca pentru tranzactiile realizate pe aceasta perioada au fost practicate preturile de transfer la nivelul preturilor de piata, cu respectarea principiului lungimii de brat, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Societatea X a prezentat organelor de inspectie fiscala Dosarul preturilor de transfer , acesta fiind inregistrat la A.J.F.P..

Arata ca, societatea a mai facut obiectul unei inspectii fiscale vizand obligatia „Impozitul pe profit” pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009, concretizata în RIF, in cadrul careia a fost solicitat Dosarul preturilor de transfer; urmare analizarii acestuia, organele de control procedand la estimarea veniturilor contribuabilului pentru perioada ianuarie 2005 - iunie 2006 si mai 2008-decembrie 2009;

Urmare respingerii contestatiei formulate de X, aceasta a introdus actiune în contencios administrativ, ce a facut obiectul Dosarului la Tribunal; Instanta de judecata a respins ca neintemeiata actiunea formulata de reclamanta, aceasta solutie ramanand neschimbata si in urma caii de atac exercitata de societate.

Societatea contestatoare arata ca actiunea in contencios administrativ, ce a facut obiectul Dosarului solutionat de Tribunal, nu are nici o relevanta în prezenta cauza, deoarece indicatorii si rezultatul din exploatare/cifra de afaceri, erau aferente anilor 2005-2006 si partial perioadei 2008-2009; considera ca, perioada respectiva nu poate fi retinuta ca stare de fapt pentru activitatea economica desfasurata in anii 2011 si 2012, pentru care societatea a inregistrat pierderi fiscale.

In ceea ce priveste afirmatia organelor de inspectie fiscala cum ca „...in perioada 2010-2012 nu au fost facute ajustari de preturi, cu exceptia celor ce vizeaza materialele de ambalat, desi cheltuielile aferente manoperei pentru asamblarea produselor au crescut de la un exercitiu financiar la altul; o persoana independenta, cu un comportament adecvat, nu ar derula tranzactii în asemenea conditii “ societatea contestatoare sustine ca

aceasta nu poate fi retinuta deoarece potrivit concluziilor finale din Dosarul preturilor de transfer, tarifele practicate de F in relatia cu X sunt corect fundamentate si permit X sa obtina profit. Pierderile inregistrate de firma X au cauze conjuncturale legate de eficienta personalului direct productiv si nu sunt o consecinta a unei politici gresite.

Cu privire la concluziile organelor privind modul de stabilire a preturilor, societatea contestatoare sustine ca, pentru determinarea costului prestarii de servicii de asamblare pentru fiecare reper în parte, procedeaza astfel:

- se stabilesc timpii de prelucrare pe fiecare faza în parte necesara realizarii operatiunilor de asamblare pentru fiecare produs conform specificatiilor tehnice;

- se stabileste un tarif unitar standard de manopera unitara;

- se stabilesc cheltuielile unitare indirecte standard pe fiecare faza de prelucrare (costuri ale energiei, a materialelor auxiliare, a amortizarii echipamentelor de productie);

- costul unitar standard rezulta prin inmultirea timpilor de prelucrare cu tariful standard de manopera la care se adauga cheltuielile unitare indirecte.

Costul unitar standard este stabilit de catre F avand la baza datele furnizate de societatea X privind costul fortei de munca, consumurile de energie, pretul energiei, costul materialelor auxiliare, amortizarea utilajelor.

La stabilirea costului unitar standard se mai are în vedere:

- determinarea volumului de productie si a vanzarilor in functie de comenzile estimate sau negociate;

- evidentierea normelor de timp necesare realizarii programului de productie (prestarea de servicii);

- calculul costului cu forta de munca conform necesarului de timp determinat in etapa anterioara si a prognozelor privind salarizarea personalului în Romania;

Astfel, societatea sustine ca modalitatea de stabilire a costului standard descrisa in dosarul preturilor de transfer, este una unitara în interiorul grupului in ideea obtinerii unor costuri comparabile si posibilitatea unui calcul corect al mark-up lui iar aceasta modalitate de stabilire a costului standard nu contravine pct. 52, alin. 2) si 4) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Cu privire la dosarul preturilor de transfer legate de justificarea pierderilor societatea sustine ca „în perioada 2011-2012 a avut loc modificarea strategiei initiale, respectiv s-au luat masuri de optimizare a activitatii de productie prin achizitia unor mese de lucru si regandirea fluxurilor si proceselor tehnologice si logistice in acord cu conceptul „lean production” dezvoltat de TOYOTA. Adaptarea productiei la noul concept a fost destul de dificila, eficienta utilizarii resurselor a avut de suferit la început (inclusiv eficienta resurselor umane) iar relatiile cu partenerii de afaceri au fost de asemenea tensionate.

Pe termen scurt efectele schimbarii modului de conducere a productiei au dus la diminuarea cifrei de afaceri si înregistrarea unei pierderi semnificative. Pierderea s-a datorat valorii orelor de munca platite angajatilor dar nefacturate beneficiarului deoarece nu se incadra în timpul pe unitatea de produs negociat si a cheltuielilor cu prestarea de servicii care au fost efectuate pentru implementarea noului flux de productie.

Societatea contestatoare sustine ca , cu toate acestea efectul pe termen lung a fost foarte bun, în urmatorii ani firma a crescut semnificativ iar pe perioada 2013-2015 a înregistrat profit în fiecare an desi presiunea din zona salariala a fost considerabila si preturile de transfer catre F au ramas neschimbate o buna perioada de timp.

Cu privire la clauza inserata la pct. 4.1 lit.a) din Contractul de prestari servicii incheiat între societate si firma F referitoare la modificarea normei de timp necesara ambalarii produselor si implicit a majorarii preturilor societatea contestatoare sustine ca aceasta clauza produce efecte doar in ipoteza in care beneficiarul este de acord cu solicitarile prestatorului.

În raportul de inspecție fiscală, se evidențiază faptul că în anul 2013 s-a înregistrat o creștere substanțială a tarifului și că acest rezultat s-a datorat acestei schimbări. Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au specificat adevăratul motiv al creșterii, care constă în creșterea eficienței timpilor de lucru, schimbarea strategiei autonomiei firmei X în domeniul achiziției materialului pentru producție, încercând să înlăture o anumită dependență de F care furniza materialul necesar producției. Solicitarea revizuirii timpilor de producție putea fi efectuată, în cazul în care aceștia nu sunt adaptați la tehnologia și condițiile de lucru, în condiții tehnice normale, dar nu în condiții de ineficiență, legat de introducerea unui nou sistem de productivitate sau de anumite probleme interne ale firmei X. După stabilizarea introducerii sistemului de productivitate, societatea a reușit să realizeze asamblarea produselor în timpii stabiliți.

În legătură cu schimbarea strategiei afacerii societății, prin implementarea conceptului „lean production” de către Societatea T în baza Contractului de prestări servicii, societatea susține că și în cazul altor societăți pot să intervină dificultăți economice, care să conducă la scăderea profitabilității acestora.

Aceasta arată că nu este de acord cu abordarea inspectorilor fiscali, deoarece pe de o parte implementarea unui sistem de regandire a productivității muncii, este o chestiune tehnică, iar inspectorii fiscali nu au cunoștințele, pregătirea profesională și capacitatea tehnică într-un astfel de domeniu, încât să aibă posibilitatea de a aprecia dacă un anumit sistem de creștere a productivității muncii poate sau nu să fie implementat într-o unitate de producție. Pe de altă parte, în teoria productivității muncii, sunt o multitudine de articole și studii care pot aborda problematica la nivel teoretic, cu concluzii pro și contra, astfel că, un articol de specialitate publicat pe un site sau revistă nu poate conduce la concluzia că pierderile fiscale, sunt neapărat datorate introducerii unui nou concept de producție. Implementarea unui nou sistem de productivitate a muncii, presupune o perioadă de timp în care acesta să fie asimilat de personalul direct productiv, deoarece intervin schimbări majore de comportament în cadrul producției ceea ce poate conduce la apariția unor timpi neproductivi.

Societatea contestatoare arată că, chiar inspectorii fiscali recunosc că odată cu implementarea unui nou sistem de aplicare a fluxurilor și proceselor tehnologice și logistice „pot să intervină dificultăți economice, care să conducă la scăderea profitabilității”, dar au eliminat nejustificat argumentele prezentate de aceasta, și anume că, efectul pe termen lung a fost foarte bun, în următorii ani firma a crescut semnificativ. Concluzia organului fiscal era aceea de a nu implementa nici un sistem de creștere a productivității muncii, dar totuși productivitatea să crească, nu prin eficiența folosirii timpilor de producție ci prin majorarea marjei adăugată pretului produsului.

Pe de altă parte investiția, în conceptul de “Lean production just in time” atât în bani, cât și în resurse umane, este impusă și prin faptul că, clientul F își schimbă strategiile, de la comenzile pe stoc - depozit, la comenzi în funcție directă de comenzile clienților. Aceasta schimbare duce la închiderea raportului de prestări servicii cu Societatea I; era imposibil ca acest proiect să aibă un rezultat bun fără a avea un control total asupra producției.

Consecința imediată a închiderii raportului cu Italoptica a fost aceea de a grăbi excesiv eficiența productivă, cauza, lipsa know-out-ului pentru produsele asamblate până în acel moment de către Italoptica. Așa cum este descris în raport, în perioada 2011/2012, X., pentru a face față comenzilor de lucru, trebuie să realizeze ore de muncă suplimentară, acest lucru pentru că nu a reușit să aibă o eficiență adecvată.

Arată că societatea I, care avea ca singur client și anume X că a fost întotdeauna capabilă să realizeze producția în timpii și cu ajutorul utilajelor date în dotare de către X și

ca, in cei 5 ani de colaborare, a inchis intotdeauna bilanturile pe plus. Acest lucru este dovedit si prin faptul ca, în anul 2013, dupa un proces de realizare a obiectivului fixat, X a reusit sa realizeze productia in timpii stabiliti si ca acestia nu au suferit modificari, in absenta unor revizuri substantiale ale produselor.

Societatea contestatoare arata ca este neintemeiata sustinerea organelor de inspectie fiscala potrivit careia „din analiza comparativa realizata de X, prezentata în Dosarul preburilor de transfer, a rezultat ca un numar de 18 firme considerate reprezentative (selectate de aceasta în esantion) au realizat în perioada 2011-2012 profit brut, deoarece la calcularea medianelor in dosarul preturilor de transfer, calculele au fost efectuate prin raportarea la profitul din exploatare, nicidecum la rezultatul brut al cifrei de afaceri.

Totodata, societatea contestatoare precizeaza ca nu este de acord cu concluziile organelor de inspectie fiscala potrivit carora :

„Pe baza situatiei de fapt in care s-a regasit societatea in perioada supusa verificarii, conform celor redete anterior si a informatiilor cuprinse în Dosarul preturilor de transfer depus de societate, s-a concluzionat ca tarifele practicate pentru prestarile de servicii de asamblare, efectuate în anii 2011 si 2012, pentru societatea afiliata F nu sunt la nivelul de piata “, ceea ce a condus la :

“Anularea pierderii fiscale înregistrata de societate cumulat la 31.12.2012 si stabilirea unui impozit pe profit de plata”,

si arata ca potrivit concluziilor finale din Dosarul preturilor de transfer (DPT “tarifele practicate de F in relatia cu X sunt corect fundamentate si permit X sa obtina profit. Pierderile inregistrate de firma X au cauze conjuncturale, legate de eficienta personalului direct productiv si nu sunt o consecinta a unei politici gresite”, deci sunt la nivelul de piata, respectand principiul lungimi de brat asa cum este prevazut de art. 5.28 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer. Pierderile financiare in anul 2011 si 2012 nu au avut ca si consecinta directa problematica neincadrarii in norma de timp pentru asamblarea unui produs, ci au avut cauze conjuncturale legate de implementarea unui nou sistem de crestere a productivitatii muncii. Chiar daca s-ar presupune ca pierderea financiara s-ar fi datorat neincadrarii în norma de timp, se pune intrebarea daca ajustarea pierderii financiare trebuie facuta integral sau trebuie calculata proportional cu influenta acesteia în pierderea fiscala. Asa cum s-a aratat în dosarul preturilor de transfer daca se elimina influenta conjuncturala negativa asupra situatiilor financiare inregistrate în perioada 2011-2012, respectiv a rezultatului din exploatare, acesta se încadreaza în intervalul intercuartilar, ca atare tarifele negociate de cele doua parti pot fi considerate preturi de piata conform prevederilor art. 5.28 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer.

In aceste conditii societatea contestatoare considera ca nu se justifica modificarea situatia fiscale inregistrata de societate pe anii 2011 si 2012 prin anularea pierderii fiscale.

Societatea contestatoare sustine ca nelegalitatea actului administrativ contestat, consta in incalcarea prevederilor art. 11, alin. 2 din Legea nr. 517/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, *precum si a dispozitiilor* pct 22, pct. 36, coroborat cu pct 32 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele de aplicarea a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pornind de la aceste dispozitii legale, organul de control urma sa stabileasca, în primul rand, daca tranzactiile efectuate între Societatea X si F, au loc în termenii comerciali de piata libera, respectiv ca tranzactii între persoane independente sau sunt convenite aranjamente financiare speciale între cele doua parti.

In urma prezentarii Dosarului preturilor de transfer, acceptat de organul de control, acestia nu au stabilit prealabil daca relatia dintre cele doua firme afiliate se desfasoara sau nu, in termenii comerciali de piata libera. Nicaieri în cuprinsul deciziei de impunere

sau chiar în raportul de inspectie fiscala, nu s-a facut referire prealabila la acest aspect, fapt ce duce la nesocotirea dispozitiilor legale prezentate mai sus.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca au fost incalcate dispozitiile pct.36 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea privind Normele de aplicarea a Codului fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Aceste aspecte legale se coroboreaza cu liniile directoare cuprinse în Capitolul 1, paragraful 1 al Articolului 9 din Conventia Fiscala Model OECD care indica faptul ca acest paragraf autorizeaza o administratie fiscala "ca, în scopul calcularii obligatiilor fiscale ale intreprinderilor (asociate), sa rescrie conturile intreprinderii (asociate) in cazul în care, datorita relatiilor speciale dintre intreprinderi, evidentele contabile nu reflecta profiturile impozabile reale obtinute în acel Stat". "Profiturile impozabile reale" sunt cele care s-ar fi obtinut în absenta conditiilor care nu sunt de deplina concurenta.

Liniile directoare ale Art. 1 nu se aplica atunci cand tranzactiile au avut loc "in termenii comerciali normali pe o piata deschisa (pe baza deplinei concurente)", conturile pot fi rescrise "numai daca au fost create sau impuse conditii speciale intre doua companii" ori în cazul nostru nu au fost impuse conditii speciale în relatia cu firma F.

Modul cel mai direct de a stabili daca conditiile create sau impuse între companiile asociate sunt in deplina concurenta este acela de a compara preturile percepute in tranzactiile controlate întreprinse de acele companii cu preturile percepute în tranzactii comparabile întreprinse între companii independente.Orice diferenta între pretul unei tranzactii controlate si pretul unei tranzactii necontrolate comparabile poate fi în mod normal legata direct de relatiile comerciale si financiare create sau impuse între companii, iar conditiile de deplina concurenta pot fi stabilite direct prin substituirea pretului tranzactiei controlate cu pretul tranzactiei necontrolate comparabile.Metoda pretului necontrolat comparabil (PNC) compara pretul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate într-o tranzactie controlata cu pretul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate într-o tranzactie necontrolata comparabila în circumstante comparabile. Daca exista vreo diferenta între doua preturi, aceasta poate fi un indiciu ca conditiile relatiilor comerciale si financiare ale companiilor asociate nu sunt în deplina concurenta si ca pretul tranzactiei controlate poate fi inlocuit de pretul tranzactiei necontrolate.

Metoda pretului necontrolat comparabil (PNC) este o metoda deosebit de fiabila în cazul în care o companie independenta vinde acelasi produs ca si cel vandut între doua companii asociate.

In aceste conditii societatea contestatoare considera ca preturile de transfer practicate de X in relatia cu F- persoana afiliata, sunt preturi stabilite la nivelul pietei libere.

Conform OECD Transfer Pricing Guidelines, atunci cand pot fi determinate tranzactii comparabile necontrolate, metoda compararii preturilor reprezinta cea mai directa si mai sustenabila cale de aplicare a principiului arm's length. De asemenea, autoritatile fiscale din majoritatea tarilor regasesc in metoda compararii preturilor cea mai sustenabila modalitate de determinare a pretului tranzactiilor dintre contribuabili asociati.

In aceste conditii, conform dispozitiilor legale precum si a indicatiilor din Ghidul OCDE al preturilor de transfer, societatea contestatoare considera ca nu exista niciun fel de justificare pentru ajustarea pierderilor si reintregirea profitului la X.

Cu privire la accesoriile stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii, societatea contestatoare considera ca acestea se impun a fi anulate în conformitate cu principiul „accesorium sequitur principale” .

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina Societatii X

impozit pe profit suplimentar de plata, pe perioada 01.01.2010-31.12.2014.

Cu privire la impozitul pe profit, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezulta ca acesta a fost stabilit urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, stabilirii veniturilor suplimentare care au dus la reclacularea profitului impozabil si diminuarea pierderii fiscale declarata de societate, pe perioada verificata.

1. In ceea ce privesc cheltuielile nedeductibile fiscal, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

In perioada octombrie 2011-martie 2012, SC X a inregistrat in evidenta contabila, in debitul contului 658.13 "Despagubiri amenzi si penalitati- ded contract reziliere" reprezentand daune interese acordate, pentru care s-a aplicat, nejustificat, un tratament de deductibilitate fiscala, cu ocazia rezilierii Contractului de prestari servicii incheiat cu Societatea T, ce a vizat servicii de natura tehnica si conexe acestora cum sunt: intretinere, repararea si repunerea in functiune specializata a masinilor, utilajelor si echipamentelor specifice activitatii beneficiarului; asamblarea, demontarea masinilor utilajelor si echipamentelor industriale specifice activitatii beneficiarului; servicii de instruire profesionala (training) in domeniul tehnic, pentru dezvoltarea personala profesionala a salariatilor beneficiarului; servicii de testare si analize tehnice; activitati de secretariat tehnic si servicii suport, etc.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intre cele doua societati a fost incheiat actul de reziliere a Contractului de prestari servicii, unde se stipuleaza ca „Subscrisele parti, prin reprezentanti legali, am hotarat de comun acord ca in schimbul rezilierii Contractului de prestari servicii, cu anexe si orice acte aditionale, beneficiara sa achite prestatoarei cu titlu de daune interese, generate de aceasta reziliere, cel mai tarziu pana la data de 25 martie 2012, suma ..in 6 (sase) rate lunare, incepand din luna octombrie 2011 .”

In conformitate cu prevederile pct.7.4 din Contract, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X nu avea obligatia de a achita vreo dauna, aceasta trebuind sa achite contravaloarea prestatii efectuate iar suma lunara de plata inscrisa in actul de reziliere, similara cu tariful perceput de Societatea T pentru prestarea serviciilor.

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in debitul contului 658.13 "Despagubiri amenzi si penalitati- ded contract reziliere", in conformitate cu prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Cu privire la veniturile impozabile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Activitatea Societatii X se concretizeaza in prestari de servicii constand in asamblarea componentelor (puse la dispozitie de beneficiar) pentru realizarea de produse finite de tip electric (fise, prize, multiprize, adaptorii derulatoare, lampi, tablouri de comanda si distributie) pentru firma F care are calitatea de asociat unic al societatii verificate, materialele fiind trimise spre asamblare de firma afiliata straina.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, pe anul 2011 a inregistrat pierdere fiscala iar pe anul 2012 pierderea fiscala se datoreaza neacoperirii cheltuielilor de exploatare din venituri din exploatare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile prestate catre firma F au fost realizate de Societatea X in baza Contractului de prestari de servicii, unde firma F are calitate de comitent iar societatea X are calitate de furnizor.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in 2008, partile au incheiat

un Protocol, unde la pct. 2 se stipuleaza ca „Obiectul prezentului protocol il constituie realizarea acordului de vointa a partilor asupra cuantumului corectiei de revizuire a preturilor care se cuantifica la o cota de.. % pentru ceea ce a fost facturat de la 01.01.2008 pana la 30.06.2008”

Prin Actul aditional la Contractul de prestari servicii se completeaza art. 4.1 „ cu lit. b1 unde se precizeaza ca „incepand cu data de 01.02.2010, sunt incluse in pretul pentru asamblarea produselor, cutiile de carton si materialele pentru ambalat utilizate, achizitionate de furnizor, aferente serviciului prestat.”

In februarie 2013, Societatea X a emis catre firma F, factura care la rubrica „Descrierea produselor sau serviciilor” are inscrisa mentiunea” diferenta de pret prestari servicii pe ianuarie 2013 conform noii liste de pret cu valabilitate 01.01.2013”, tariful mediu al manoperei aferente lunii ianuarie 2013 crescand.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 2010-2012 nu au fost facute ajustari de preturi, cu exceptia celor ce vizeaza materialele de ambalat, desi cheltuielile aferente manoperei pentru asamblarea produselor au crescut de la un exercitiu financiar la altul; o persoana independenta, cu un comportament adecvat, nu ar fi derulat tranzactii in asemenea conditii.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea a mai facut obiectul unei inspectii fiscale vizand impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009, concretizata in RIF, in cadrul careia a fost solicitat Dosarul preturilor de transfer; in urma analizei acestuia, organele de control au procedat la estimarea veniturilor contribuabilului pentru perioada ianuarie 2005 -iunie 2006 si mai 2008 -decembrie 2009; urmare neadmiterii contestatiei formulata de Societatea X, aceasta a introdus actiune in contencios administrativ, ce a facut obiectul Dosarului inregistrat la Tribunal iar instanta a respins ca neintemeiata actiunea formulata de reclamanta, aceasta solutie ramanand definitiva prin hotararea Curtii de Apel.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au solicitat societatii contestatoare prezentarea dosarului preturilor de transfer pe anii 2011 si 2012; SC X a prezentat organelor de inspectie Dosarul preturilor de transfer (DPT), acesta fiind inregistrat la AJFP.

Din analiza Dosarului preturilor de transfer prezentat de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-Tariful pentru prestarea de servicii aplicat intre X si F are la baza costul unitar standard (stabilit in functie de normele de timp si un cost al manoperei unitare stabilit in conformitate cu piata fortei de munca din Romania) la care se aplica un adaos de.. pana in prima luna din 2012. Incepand cu ianuarie 2012 se modifica atat baza de calcul cat si adaosul predefinit, in consecinta tariful orar creste deoarece baza de calcul este mai scazuta”;

In legatura cu modul de determinare a costului standard unitar, a rezultat ca in perioada 2011-2013, costul manoperei unitare (tarif standard de manopera) practicat de societate pentru stabilirea preturilor in relatia cu firma F a avut urmatoare valori:...

Astfel, cheltuielile au crescut in anul 2011 fata de 2010 si in anul 2012 comparativ cu 2011 iar tariful mediu a crescut in 2011 fata de 2010 si in 2012 fata de 2011; in anii 2011 si 2012, s-au efectuat un numar de ore suplimentare ce vizeaza personalul direct productiv intr-o pondere de cca. ..

Totodata in anul 2013 (cand societatea a inregistrat profit din exploatare) cheltuielile de natura celor mai sus redete s-au situat la.. cu o crestere fata de anul 2012, iar tariful mediu al manoperei facturate a fost de.. euro/buc. cu o crestere..% fata de acelasi an.

Marja bruta pe total activitate creste. Dupa scaderea cheltuielilor directe (salarii,

energie, amortizare) acesta scade in anul 2011 si in anul 2012.”

Referitor la modul de stabilire a costurilor aferente prestatiei externe si a materialelor auxiliare se arata ca, in tabelul in cauza, la pozitia „ venituri din lucrari executate si servicii prestate” sunt inscrise sumele, la pozitia „ Costuri aferente prestatilor externe si a materialelor auxiliare” figureaza sumele, rezultand astfel, la pozitia „Valoarea neta a serviciilor din lucrari executate si servicii prestate” valorile de 2...In cuantumul costurilor aferente prestatilor externe societatea a inclus doar cheltuielile cu serviciile de asamblare prestate de firmele I, P si B si cheltuielile cu materialele de ambalat, nu si pe cele ce vizeaza personalul, energia si apa, amortizarea, controlul calitatii (desi calitatea operatiunlor executate de angajatii societatii reprezinta un risc major pentru aceasta) si chiria imobilului -cheltuielile fiind considerate generale de administratie, desi o mare parte din suprafata (cca. 80%) este alocata activitatii productive, nefiind astfel respectate prevederile pct. 52, alin. 2) si 4) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, inducandu-se astfel ideea ca maija bruta pe activitatea de prestari servicii este una pozitiva si de nivel ridicat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada 2011-2012, au avut loc modificarea strategiei initiale respectiv s-au luat masuri de optimizare a activitatii de productie prin achizitia unor mese de lucru si regandirea fluxurilor si proceselor tehnologice si logistice in acord cu conceptul „lean production” dezvoltat de TOYOTA. Adaptarea productiei la noul concept a fost destul de dificila, eficienta utilizarii resurselor a avut de suferit la inceput (inclusiv eficienta resurselor umane) iar relatiile cu partenerii de afaceri au fost de asemenea tensionate.

Pe termen scurt efectele schimbarii modului de conducere a productiei au dus la diminuarea cifrei de afaceri. Pierderea s-a datorat valorii orelor de munca platite angajatilor dar nefacturate beneficiarului deoarece nu se incadreaza in timpul pe unitatea de produs negociat si a cheltuielilor cu prestarile de servicii care au fost efectuate pentru implementarea noului flux de productie referitor la aspectele invocate menite sa justifice pierderea realizata; in Contractul de prestari de servicii incheiat intre societate si firma F este inserata o clauza (4.1, lit. a.) referitoare la modificarea normei de timp necesara asamblarii produselor si implicit a majorarii preturilor; dupa cum s-a aratat mai sus, o corelare a tarifelor practicate de societate cu cheltuielile aferente manoperei de asamblare a produselor s-a realizat incepand cu anul 2013, fara sa fie percepute si diferente de pret pentru perioadele anterioare, in speta 2011 si 2012.

In legatura cu schimbarea strategiei de afaceri a societatii, prin implementarea conceptului „lean production” de catre Societatea T (in baza Contractului de prestari servicii), organele de inspectie fiscala arata ca, instrumentele Lean nu se pot implementa decat dupa ce s-au parcurs cateva etape preliminare esentiale pentru succesul acestora pe termen lung - etape specifice ciclului de rezolvare a problemelor si ciclului PDCA. De obicei se porneste de la analiza fluxului de valoare si se aplica o metodologie de rezolvare a problemelor, dupa ce s-au stabilit indicatori relevanti pentru a monitoriza progresul schimbarilor necesare si obiective clare de atins, dar anterior trebuie sa fi fost create conditii pentru ca rezultatele imbanatate sa devina ireversibile.” Prin urmare reprezentantul prestatorului Societatii T care a asigurat servicii de management tehnic in vederea implementarii respectivul concept, ar fi trebuit sa aiba in vedere problematica „lean production”.

Din analiza comparativa realizata de SC X, prezentata in Dosarul preturilor de transfer, a rezultat ca un numar de 18 firme considerate reprezentative (selectate de aceasta in esantion) au realizat in perioada 2011-2012 profit brut, rata medie a acestuia, precum si intervalul inter-cuartile, prezentandu-se dupa cum urmeaza:..

Rata rezultatului din exploatare inregistrata de SC X a fost de ..., valori inferioare mediilor esantionului pentru anii respectivi si sub valorile inferioare ale intervalelor inter-cuartile.

La pagina 42 din Dosarul preturilor de transfer este prezentata situatia orelor neperformante, a pierderii de cifra de afaceri datorata productivitatii scazute si a costurilor de implementare din anul 2011 datorate schimbarilor organizationale, dupa cum urmeaza:..

Organele de inspectie fiscala arata ca in dosarul preturilor de transfer, se stipuleaza ca:

„Aplicand ajustarea datorata veniturilor pierdute (materializate sub forma de costuri cu forta de munca) si a cheltuielilor suplimentare efectuate pentru implementarea tehnologiei „lean production” asupra rezultatului din exploatare raportat in cei doi ani de analiza, rezulta un profit din exploatare recalculat in suma de .. . Ratele ajustate ale profitului din exploatare se incadreaza in cei doi ani 2011 si 2012, in intervalul inter-cuartilar rezultat din analiza comparativa cu firmele cu activitate similara de fabricare a aparatelor de distributie si control a electricitatii sau a altor echipamente electrice.”

Astfel, s-a constatat ca Societatea X se incadreaza in prevederile art. 5.28 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, conform carora „Contribuabilii ar trebui sa depuna eforturi rezonabile la momentul la care se stabileste pretul de transfer pentru a determina daca pretul de transfer este din punct de vedere fiscal in conformitate cu principiul lungimii de brat”.

De asemenea, in dosarul pretului de transfer(pag.43) se specifica faptul ca:

“Daca personalul direct productiv ar fi atins in perioada 2011- 2012 o productivitate la nivelul normelor de timp si luandu-se in considerare ca in aceeasi perioada firma a asimilat costuri de management care si-a aratat eficienta doar in anii urmatori, rezulta ca preturile de transfer negociate de X. i-ar fi permis sa inregistreze un rezultat de exploatare pozitiv care se incadreaza in limita inferioara a intervalului de variatie a esantionului reprezentativ .”

La pag. 22 din Dosarul preturilor de transfer se precizeaza ca „In anul 2004, X. a lucrat cu un efectiv mediu de.. oameni. In urmatorii ani dimensionarea personalului fiind facuta in functie de volumul comenzilor. Astfel in anul 2011 compania avea .. angajati pentru ca in anul urmator sa ajunga la .., apoi structura de personal sa se dezvolte si sa ajunga la.. de oameni in 2013. S-a incercat si s-a reusit in buna masura sa se pastreze nucleul de angajati cu experienta si personalul de conducere.”

Luand in considerare dosarul pretului de transfer prezentat de societate si tinand cont de prevederile pct.4.1 din Contractul, organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile societatii , stabilind astfel venituri impozabile suplimentare.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor si stabilirii suplimentare a veniturilor impozabile in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil/pierdere fiscala , pe perioada 2011-2014 , astfel:

-Pe anul 2011 ,organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar profit impozabil; astfel au diminuat pierdere fiscala declarata de societate si au stabilit suplimentar impozit pe profit .

-Pe anul 2012, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar profit impozabil ;urmare diminuarii pierderii fiscale declarata de societate, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata ;

-Pe anul 2013 societatea a realizat profit impozabil ; prin Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2013, rectificativa, societatea declara profitul impozabil, insa declara si pierdere fiscala de recuperat din anii anteriori.

In conditiile in care organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala ,declarata de societate pe anii 2011, 2012, pe anul 2013 au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit asupra profitului impozabil, stabilit de societate pe anul 2013.

-Pe anul 2014, societatea a realizat profit impozabil; prin Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2013, rectificativa, societatea declara profitul impozabil, insa declara si pierderea fiscala de recuperat din anii anteriori .

In conditiile in care organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala ,declarata de societate pe anii 2011, 2012, pe anul 2014 au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit asupra profitului impozabil, stabilit de societate pe anul 2014.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X, pe perioada 25.04.2011-25.10.2016, dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada 01.01.2011-31.12.2014.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2010-31.12.2014;

A).Motive procedurale

Cu privire la invocarea prescriptiei dreptului de a stabili obligatii fiscale suplimentare, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare contestatii 2 este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala, in mod legal, au stabilit, perioada de verificare 01.01.2010-31.12.2014, in conditiile in care pentru obligatiile fiscale respectiv impozitul pe profit care face obiectul verificarii termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui in care s-au depus Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2010.**

In fapt, verificarea perioadei 01.01.2010-31.12.2014, s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala, inspectia fiscala fiind inceputa in data de 14.06.2016, fiind inregistrata in Registrul Unic de Control.

Se retine ca, inspectia fiscala in cauza a vizat impozitul pe profit pe perioada 01.01.2010-31.12.2014, si a inceput in data de 14.06.2016, aceasta fiind mentionata in registrul unic de control si s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei de impunere.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca pe perioada..., inspectia fiscala a fost suspendata , conform Deciziei de suspendare, avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au solicitat dosarul preturilor de transfer pentru anii 2011 si 2012, in relatia dintre societatea X si firma F, potrivit prevederilor art.108 alin.(2) din Legea nr.207/2016 privind Codul de procedura fiscale si Ordinul ANAF nr.442/2016.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca pentru anul 2010, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale din punct de vedere al impozitului pe profit era prescris; avand in vedere prevederile art. 91 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pentru anul 2010, termenul de prescriptie a inceput sa curga de la 1 ianuarie 2011 si s-a implinit la 31 decembrie 2015. Inspectia fiscala s-a efectuat in perioada 14.06.2016 - 24.10.2016 iar obligatiile fiscale

suplimentare au fost stabilite prin Decizia de impunere.

Societatea arata ca o parte din indicatorii prin care s-au stabilit obligatiile fiscale suplimentare sunt aferenti anului 2010, iar modul de calcul este direct influentat de acestia, astfel ca obligatiile suplimentare sunt nelegal stabilite.

In speta sunt aplicabile prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Coroborat cu dispozitiile art.91 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

La art.23 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Iar la art.21 si art.22 din acelasi act normativ se prevede:

-art.21

“(1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin.

(4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii.”

-art.22

“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale

impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține ca prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determină și pretinde plata obligației fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematică a art.21, art.22 și art.23 din Codul de procedură fiscală, mai sus citate, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere) deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabil însuși prin declarație, să stabilească diferențe și să le perceapă. Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației organelor fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a *“legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea după caz a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

În concret, în cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind impozitul pe profit așa cum se prevede la art.34 alin.(16) și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010, și anume:

-art.34

“(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicii de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este

termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2012, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).[...]

“(16) Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim, pentru definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2010, aplică următoarele reguli:

a) pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010:

- determinarea impozitului pe profit aferent perioadei respective și efectuarea comparației cu impozitul minim anual, prevăzut la art. 18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat;

- stabilirea impozitului pe profit datorat;

- prin excepție de la prevederile alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1), depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010 și plata impozitului pe profit datorat din definitivarea impunerii, până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010:

- contribuabilii depun declarația privind impozitul pe profit și plătesc impozitul pe profit datorat potrivit prevederilor alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1).”

-art.35

“(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

In acelasi sens sunt si prevederile Anexei nr.2 privind Instructiunile de completare a formularului 101”Declaratie privind impozitul pe profit” cod 14.13.01.04 prevazute in OMFP nr.2689/2010 pentru modificarea Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 101/2008 privind aprobarea modelului si continutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor si contributiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa si anume:

“Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor.

Contribuabilii prevăzuți la art. 34 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, organizațiile nonprofit, precum și contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura

cerealelor și a plantelor tehnice, din pomicultură și viticultură au obligația să completeze și să depună declarația privind impozitul pe profit până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere.

Astfel se reține ca, Declarația privind impozitul pe profit pe perioada 01.01.2010-30.09.2010(formular 101) se depune la organul fiscal teritorial până la data de 25 februarie 2011 iar Declarația privind impozitul pe profit aferentă perioadei 01.10.2010-31.12.2010, se depune până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor.

De asemenea, se reține ca, contribuabilii prevăzuți la art.34 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercitiului fiscal anterior au obligația să completeze și să depună declarația privind impozitul pe profit până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui care se calculează impozitul.

Directia generală de asistență pentru contribuabili din cadrul ANAF , într-o speta similară, specifică faptul că :

“În scopul clarificării momentului nasterii obligației fiscale, Comisia fiscală centrală, într-un caz individual, a dat o soluție potrivit căreia termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit , începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”Declarație privind impozitul pe profit .

Cu alte cuvinte s-a apreciat de către Comisia fiscală centrală faptul că dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere. “

Argumentul societății contestatoare potrivit căruia pentru anul 2010 termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2011 și s-a împlinit la 31 decembrie 2015, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din coroborarea articolelor de lege mai sus enunțate și Decizia nr.7/2011 emisă de Comisia fiscală centrală din cadrul Ministerului Finanelor Publice, rezultă în mod clar că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit , începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”Declarație privind impozitul pe profit”

Potrivit legii, termenul de depunere a Declarației privind impozitul pe profit(formular 101) pe perioada 01.01.2010-30.09.2010 este data de 25.02.2011 iar a Declarației privind impozitul pe profit(formular 101) pe perioada 01.10.2010-31.12.2010 este data de 25.04.2011, se reține că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor respectiv 1 ianuarie 2012 și se împlineste la data de 1 ianuarie 2017.

După cum am arătat și mai sus, în speta inspecția fiscală a început în data de 14.06.2016 și s-a finalizat în data de 31.10.2016, prin emiterea Deciziei de impunere, în interiorul termenului de prescripție.

Mai mult, organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere, nu au stabilit impozit pe profit suplimentar pe perioada 01.01.2010-31.10.2010.

Prin urmare argumentul societății contestatoare cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pe anul 2010, nu este întemeiat deoarece impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2010-31.12.2010, se declară în anul următor celui de realizare, prin Declarațiile

privind impozitul pe profit (formular 101), inregistrate la organul fiscal in data de 25 februarie 2011 respectiv 25.04.2011.

A interpreta inceperea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, in raport de o data anterioara termenului prevazut de declararea anuala a impozitului pe profit, ar insemna sa nu se dea efecienta prevederilor art.34 si art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, se retine ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a verifica si de a stabili obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit, pe perioada 01.01.2010-31.12.2010 nu era prescris prin raportare la data inceperii inspectiei fiscale, respectiv data de 14.06.2016, inregistrata in Registrul unic de control, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

In concluzie, deoarece nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii contestatoare de natura procedurala , se va proceda la solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere.

B).Fondul cauzei

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada 01.01.2010-31.12.2014, prin Decizia de impunere, contestat de societate;

a) Cu privire la cheltuielile reprezentand daune interese , respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care astfel de cheltuieli nu au fost prevazute in Contractul de prestari servicii incheiat intre Societatea T in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar, aceste daune interese fiind prevazute la data rezilierii contractului printr-un act de reziliere a contractului.

In fapt, in perioada octombrie 2011-martie 2012, SC X a inregistrat in evidenta contabila, in debitul contului 658.13 "Despagubiri amenzi si penalitati- ded contract reziliere " suma.. reprezentand daune interese acordate Societatii T, pe care le-a considerat ca fiind cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2011 si anul 2012.

In legatura cu inregistrarea acestor cheltuieli in evidentele contabile s-a constatat ca:

Intre Societatea T in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar a fost incheiat Contractul de prestari servicii care a avut ca obiect prestarea unor servicii de natura tehnica si conexe acestora cum sunt:intretinerea, repararea si repunerea in functiune specializata a masinilor, utilajelor si echipamentelor specifice activitatii beneficiarului; asamblarea, demontarea masinilor utilajelor si echipamentelor industriale specifice activitatii beneficiarului;servicii de instruire profesionala (training) in domeniul tehnic, pentru dezvoltarea personala profesionala a salariatilor beneficiarului; servicii de testare si analize tehnice; activitati de secretariat tehnic si servicii suport,etc.

In Contractul de prestari servicii, la pct. 2 „Tariful convenit si modalitatile de plata” se prevede ca:

”2.1. Tariful pe care prestatorul il percepe de la beneficiar, negociat si agreat de parti, este echivalentul in lei a.., la care se adauga TVA.”

Iar la pct.4 "Obligatiile partilor" se stipuleaza ca

” Beneficiarul se obliga:

a)sa puna la dispozitia personalului materialele, datele, informatiile si documentele necesare indeplinirii obligatiilor asumate de acesta;

b)sa asigure accesul la masinile, utilajele, echipamentele si materialele asupra carora prestatorul trebuie sa actioneze sau intervina in derularea serviciilor prestate;

c)sa plateasca pretul stabilit, in cuantumul, in conditiile si la termenele stabilite prin prezentul contract.”

In octombrie 2011, intre cele doua societati a fost incheiat un document denumit “Act de reziliere a Contractului de prestari servicii cu anexe si orice acte aditionale”autenticat la B.N.P., unde se stipuleaza ca:

“Subscrisele parti, prin reprezentanti legali, **am hotarat de comun acord ca in schimbul rezilierii Contractului de prestari servicii**, cu anexe si orice acte aditionale, beneficiara sa achite prestatoarei cu titlu de daune interese, generate de aceasta reziliere, cel mai tarziu pana in martie 2012, suma ..in 6 (sase) rate lunare .”

In Contractul de prestari servicii, la pct.7”Incetarea si rezilierea contractului” , se prevede:

“Pct.7.4. Incetarea de drept sau rezilierea prezentului contract nu vor avea nici un efect asupra obligatiilor deja scadente intre partile contractante sau asupra daunelor care se nasc urmare a nerespectarii de catre partea culpabila a obligatiilor sale. **Beneficiarul, indiferent de cauza de incetare sau reziliere a prezentului contract, are obligatia sa plateasca prestatorului contravaloarea serviciilor pe care i le-a prestat, in virtutea clauzelor acestuia.**”

Astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X avea obligatia, indiferent de clauza de incetare sau reziliere a contractului, sa achite prestatorului doar contravaloarea serviciilor pe care i le-a prestat.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in debitul contului 658.13 “Despagubiri amenzi si penalitati- ded contract reziliere ”, in conformitate cu prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat eronat prevederile pct.7.4 din contract, deoarece acesta se refera la obligatii deja scadente intre partile contractante sau daune care se nasc urmare a nerespectarii de catre partea culpabila a obligatiilor sale ori prin Actul de reziliere nu au fost puse in discutie nici obligatii scadente si nici daune ca urmare a nerespectarii obligatiilor contractuale, ci s-au stabilit daune materiale in schimbul acordului de incetarea a contractului.

In drept, la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 2011-2012,se prevede:

“(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.”

Conform prevederilor pct.23 lit.d) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

d) dobânzile, penalitățile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor;”

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, se reține ca fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuielile cu dobânzile, penalitățile, daunele -interese stabilite în cadrul contractelor economice încheiate între părți.

În cauza în speță, din analiza Contractului de prestări servicii încheiat între Societatea T în calitate de prestator și SC X în calitate de beneficiar, s-a constatat că acesta nu conține nicio clauză referitoare la plata unor daune-interese urmând rezilierea acestuia.

După cum am arătat și mai sus, la pct.7”Ințetarea și rezilierea contractului” din Contractului de prestări servicii, se prevede în mod clar ca:

“ Ințetarea de drept sau rezilierea prezentului contract nu vor avea nici un efect asupra obligațiilor deja scadente între părțile contractante sau asupra daunelor care se nasc urmând a nerespectării de către partea culpabilă a obligațiilor sale. Beneficiarul, indiferent de cauza de înțetare sau reziliere a prezentului contract, are obligația să plătească prestatorului contravaloarea serviciilor pe care i le-a prestat, în virtutea clauzelor acestuia.”

Iar din Actul de reziliere a Contractului de prestări servicii cu anexe și orice acte adiționale”autentificat la B.N.P., reiese că părțile au hotărât de comun acord să rezilieze Contractul de prestări servicii.

Mai mult, de comun acord au stabilit că daunele -interese se plătesc pe o perioadă de 6 luni, începând cu luna octombrie 2011- dar nu mai târziu luna martie 2012, iar rata lunară să fie de..., la nivelul tarifului perceput de prestator pentru prestarea serviciilor care fac obiectul Contractului de prestări servicii.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Din prevederile legale enunțate se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal, consacră la nivel de lege principiul prevalenței economice asupra juridicului, al realității economice în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune(tranzacție)nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere că prin Contractul de prestări servicii, nu se prevăd daunele

-interese specificate in Actul de reziliere a Contractului de prestari servicii cu anexe si orice acte aditionale”autentificat la B.N.P., se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile.

Nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul societatii contestatoare potrivit caruia ,pct.7.4 din contract se refera la obligatii deja scadente intre partile contractante sau daune care se nasc urmare a nerespectarii de catre partea culpabila a obligatiilor sale, deoarece la acest punct din contract se prevede in mod clar ca **“Beneficiarul, indiferent de cauza de incetare sau reziliere a prezentului contract, are obligatia sa plateasca prestatorului contravaloarea serviciilor pe care i le-a prestat, in virtutea clauzelor acestuia.”**

Potrivit Codului civil , contractul este legea partilor iar in relatia cu tertii produce efecte atat la incheiere cat si la incetarea efectelor daca este incheiat/incetat cu respectarea legilor in vigoare.

Avand in vedere ca prin Contractul de prestari servicii, nu sunt prevazute plata daunelor interese iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sunt dobanzile, penalitatile, daunele -interese stabilite in cadrul contractelor economice incheiate intre parti, cheltuielile inregistrate contului 658.13 “Despagubiri amenzi si penalitati- ded contract reziliere ” nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2011 si 2012 in conditiile in care aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala , in speta sunt aplicabile prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge contestatia formulata de Societatea X, ca neintemeiata cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza Actul de reziliere a Contractului de prestari servicii.

b).Cu privire la veniturile suplimentare, stabilite urmare analizarii dosarului preturilor de transfer, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul solutionare contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod corect organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile inregistrate de societate in perioada 2011-2012 in conditiile in care din informatiile cuprinse in dosarul preturilor de transfer prezentat de societate s-a constatat ca tarifele practicate de societatea contestatoare pentru serviciile prestate in beneficiul persoanei afiliate nu sunt la nivelul pietei.

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea in

anul 2011 si anul 2012 a inregistrat pierdere fiscala care s-a datorat neacoperirii cheltuielilor de exploatare din venituri din exploatare.

Analizand tranzactiile desfasurate de Societatea X cu persoana afiliata, in baza Contractului de prestari de servicii precum si actele aditionale la contract, unde firma F are calitate de comitent iar societatea X are calitate de furnizor, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 2010-2012 nu s-au facut ajustari de preturi, cu exceptia celor ce vizeaza materialele de ambalat, desi cheltuielile aferente manoperei pentru asamblarea produselor au crescut de la un exercitiu financiar la altul.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au solicitat societatii contestatoare prezentarea dosarului preturilor de transfer pentru prestarile de servicii efectuate catre firma mama F.

Analizand dosarul preturilor de transfer prezentat de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-tariful pentru prestarea de servicii aplicat intre X si F are la baza costul unitar standard (stabilit in functie de normele de timp si un cost al manoperei unitare stabilit in conformitate cu piata fortei de munca din Romania) la care se aplica un adaos de.. pana in prima luna din 2012. Incepand cu ianuarie 2012 se modifica atat baza de calcul cat si adaosul predefinit, in consecinta tariful orar creste deoarece baza de calcul este mai scazuta.

- tariful standard de manopera nu a fost corelat cu cresterea salariala; in acest sens, cheltuielile aferente manoperei (salarii, contributi sociale, tichete de masa si transport personal) in anul 2010 se cifreaza la .. lei, in anul 2011 la nivel de 1.. lei si in 2012 sunt in cuantum de.. lei, si ca tariful mediu al manoperei facturata s-a situat la.. euro/buc. pentru anul 2010;.. euro/buc. pentru anul 2011 si.. euro/buc. pentru anul 2012.

Astfel, cheltuielile au crescut in anul 2011 fata de 2010 si in anul 2012 comparativ cu 2011 iar tariful mediu a crescut in 2011 fata de 2010 si in 2012 fata de 2011; in anii 2011 si 2012, s-au efectuat un numar de ore suplimentare, din care .. ore vizeaza personalul direct productiv .

Referitor la modul de stabilire a costurilor aferente prestatiei externe si a materialelor auxiliare se arata ca, in tabelul in cauza, la pozitia „ venituri din lucrari executate si servicii prestate” sunt inscrise sumele de.. lei/anul 2011 si.. lei/ anul 2012, la pozitia „ Costuri aferente prestatiilor externe si a materialelor auxiliare” figureaza sumele de.. lei/2011 si.. lei/2012, rezultand astfel, la pozitia „Valoarea neta a serviciilor din lucrari executate si servicii prestate” valorile...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cuantumul costurilor aferente prestatiilor externe, societatea a inclus doar cheltuielile cu serviciile de asamblare prestate de firmele P si B si cheltuielile cu materialele de ambalat, nu si pe cele ce vizeaza personalul, energia si apa, amortizarea, controlul calitatii (desi calitatea operatiunilor executate de angajatii societatii reprezinta un risc major pentru aceasta) si chiria imobilului -cheltuielile fiind considerate generale de administratie, desi o mare parte din suprafata (cca. 80%) este alocata activitatii productive, nefiind astfel respectate prevederile pct. 52, alin. 2) si 4) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, inducandu-se astfel ideea ca marja bruta pe activitatea de prestari servicii este una pozitiva si de nivel ridicat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada 2011-2012, au avut loc modificarea strategiei initiale respectiv s-au luat masuri de optimizare a activitatii de productie prin achizitia unor mese de lucru si regandirea fluxurilor si proceselor tehnologice si logistice in acord cu conceptul „lean production” dezvoltat de TOYOTA. Adaptarea productiei la noul concept a fost destul de dificila, eficienta utilizarii resurselor a

avut de suferit la inceput (inclusiv eficienta resurselor umane) iar relatia cu partenerii de afaceri au fost de asemenea tensionate.

Pe termen scurt efectele schimbarii modului de conducere a productiei au dus la diminuarea cifrei de afaceri de la.. in anul 2011 la.. in 2012 si inregistrarea unei pierderi semnificative. Pierderea s-a datorat valorii orelor de munca platite angajatilor dar nefacturate beneficiarului deoarece nu se incadreaza in timpul pe unitatea de produs negociat si a cheltuielilor cu prestarile de servicii care au fost efectuate pentru implementarea noului flux de productie referitor la aspectele invocate menite sa justifice pierderea realizata; in Contractul de prestari de servicii incheiat intre societate si firma F este inserata o clauza (4.1, lit. a.) referitoare la modificarea normei de timp necesara asamblarii produselor si implicit a majorarii preturilor; o corelare a tarifelor practicate de societate cu cheltuielile aferente manoperei de asamblare a produselor s-a realizat incepand cu anul 2013, fara sa fie percepute si diferente de pret pentru perioadele anterioare, in speta 2011 si 2012.

In Dosarul preturilor de transfer societatea a efectuat o analiza comparativa din care a rezultat ca un numar de 18 firme considerate reprezentative (selectate de aceasta in esantion) au realizat, in perioada 2011-2012, profit brut, rata medie a acestuia, precum si intervalul inter-cuartile.

Rata rezultatului din exploatare inregistrata de X a fost de.. in anul 2011 si de.. in anul 2012, valori inferioare mediilor esantionului pentru anii respectivi si sub valorile inferioare ale intervalelor inter-cuartile.

Intrucat societatea a calculat pentru firmele din esantion marjele prin raportarea rezultatului brut la cifra de afaceri, organele de inspectie fiscala au recalculat marja de profit, luand in considerare profitul din exploatare inregistrat de societatile cuprinse in esantion din calculele efectuate a rezultat ca intervalul inter-cuartile este de.., iar medianele sunt de 5..

La pagina 42 din Dosarul preturilor de transfer , societatea a prezentat situatia orelor neperformante, a pierderii de cifra de afaceri datorata productivitatii scazute si a costurilor de implementare din anul 2011 datorate schimbarilor organizationale.

Totodata, in dosarul preturilor de transfer societatea precizeaza ca:

„Aplicand ajustarea datorata veniturilor pierdute (materializate sub forma de costuri cu forta de munca) si a cheltuielilor suplimentare efectuate pentru implementarea tehnologiei „lean production” asupra rezultatului din exploatare raportat in cei doi ani de analiza, rezulta un profit din exploatare recalculat in suma de.. in anul 2011 si de.. in anul 2012. Ratele ajustate ale profitului din exploatare se incadreaza in cei doi ani, 2011 si 2012, in intervalul inter-cuartilar rezultat din analiza comparativa cu firmele cu activitate similara de fabricare a aparatelor de distributie si control a electricitatii sau a altor echipamente electrice.”

De asemenea, in dosarul pretului de transfer se specifica faptul ca:

“Daca personalul direct productiv ar fi atins in perioada 2011- 2012 o productivitate la nivelul normelor de timp si luandu-se in considerare ca in aceeasi perioada firma a asimilat costuri de management care si-a aratat eficienta doar in anii urmatori, rezulta ca preturile de transfer negociate de X. i-ar fi permis sa inregistreze un rezultat de exploatare pozitiv care se incadreaza in limita inferioara a intervalului de variatie a esantionului reprezentativ ”

La pag. 22 din Dosarul preturilor de transfer se precizeaza ca „In anul 2004, X a lucrat cu un efectiv mediu de .. oameni. In urmatorii ani dimensionarea personalului fiind facuta in functie de volumul comenzilor. Astfel in anul 2011, compania avea .. angajati pentru ca in anul urmator sa ajunga la .., apoi structura de personal sa se dezvolte si sa ajunga la.. de oameni in 2013. S-a incercat si s-a reusit in buna masura sa se pastreze

nucleul de angajati cu experienta si personalul de conducere.”

Astfel, din analiza dosarului preturilor de transfer , organele de inspectie fiscala au constatat ca tarifele practicate pentru prestarile de servicii de asamblare pentru firma afiliata nu reflecta pretul de piata.

Luand in considerare dosarul pretului de transfer prezentat de societate, respectiv pierderile de valoare datorita neperformantei pe anul 2011 si pe anul 2012 , prezentate de societate la pag.42 din dosar, precum si faptul ca in conformitate cu prevederile pct.4.1 din Contractul de prestari de servicii incheiat cu societatea afiliata F, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea X nu a facturat diferenta de ore lucrate societatii beneficiare astfel ca au ajustat veniturile societatii.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca pierderea fiscala pe anul 2011, respectiv anul 2012, nu a avut ca si consecinta directa problematica neincadrarii in norma de timp pentru asamblarea unui produs ci au avut cauze conjuncturale legate de implementarea unui nou sistem de crestere a productivitatii muncii. Invoca in sustinere dispozitiile art. 11, alin. 2 din Legea nr. 517/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, *precum si a dispozitiilor* pct 22, pct. 36, coroborat cu pct 32 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea privind Normele de aplicarea a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si considera ca organul de control trebuia stabileasca, daca tranzactiile efectuate intre Societatea X si F, au loc în termenii comerciali de piata libera, respectiv ca tranzactii între persoane independente sau sunt convenite aranjamente financiare speciale între cele doua parti.

In drept, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada verificata, prevede:

“(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.”

Iar la art.11 din același act normativ se prevede:

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

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

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor

bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

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

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

La pct.23, pct. 24, pct.32, pct. 33 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare se prevad următoarele:

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

26. Metoda cost-plus

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

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

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

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferite persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

34. În aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.[...]

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda

"cost-plus".[...]

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului pretului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

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

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

Astfel, în vederea determinării cu 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 veniturilor sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacțiilor.

Din prevederile legale enunțate se reține că la stabilirea pretului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate pot fi folosite o serie de metode, dintre cele expres enumerate precum și orice altă metodă recunoscută de liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, pentru fiecare caz în parte alegându-se metoda adecvată.

De asemenea, din prevederile legale enunțate se reține că în aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul iar în cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a pretului).

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE:

“1.Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu pot fi luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspecte internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționate pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale și de aceea orice corectare a pretului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespunzătoare într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru aceea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se

stabilesc, in scopuri fiscale preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere.”

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, in speta, organele de inspectie fiscala, au analizat dosarul preturilor de transfer si documentele prezentate de societate si au constatat ca pierderea s-a datorat valorii orelor de munca neperformante platite angajatilor dar nefacturate beneficiarului precum si a cheltuielilor cu prestarile de servicii care au fost efectuate pentru implementarea noului flux de productie referitor la aspectele invocate menite sa justifice pierderea realizata.

In Dosarul preturilor de transfer (pag.41-42), inregistrat la organul fiscal, societatea contestatoare specifica faptul ca pierderea se datoreaza scaderii semnificative a eficientei personalului direct productiv urmare lipsei experintei muncitorilor in fabricarea reperelor asimilate si schimbarilor de organizare a fluxurilor si procedurilor de lucru care a generat lipsa de performanta a personalului.

Urmare analizei realizata in dosarul preturilor de transfer, societatea a constatat ca, diferenta de ore neperformante ajustata este de.. ore pe anul 2011 si.. ore pe anul 2012, care au generat pierdere de valoare datorita neperformantei pe anul 2011 si pe anul 2012.

De asemenea, societatea arata ca in anul 2011 a inregistrat cheltuieli suplimentare pentru implementarea tehnologiei “lean production”, care au dus la majorarea peirderii pe anul 2011.

Insasi societatea contestatoare, in dosarul preturilor de transfer precizeaza ca:

„Aplicand ajustarea datorata veniturilor pierdute (materializate sub forma de costuri cu forta de munca) si a cheltuielilor suplimentare efectuate pentru implementarea tehnologiei „lean production” asupra rezultatului din exploatare raportat in cei doi ani de analiza, rezulta un profit din exploatare recalculat in anul 2011 de .. si de.. in anul 2012. Ratele ajustate ale profitului din exploatare se incadreaza in cei doi ani, 2011 si 2012, **in intervalul inter-cuartilar rezultat din analiza comparativa cu firmele cu activitate similara de fabricare a aparatelor de distributie si control a electricitatii sau a altor echipamente electrice.**”

In contestatia formulata societatea contestatoare arata ca pentru a face fata comenzilor de lucru s-au realizat ore suplimentare.

Dupa cum am aratat si mai sus, in dosarul preturilor de transfer societatea a efectuat o analiza comparativa, din care a rezultat ca un numar de 18 firme considerate reprezentative (selectate de aceasta in esantion) au realizat, in perioada 2011-2012, profit brut, rata medie a acestuia, precum si intervalul inter-cuartile.

Se retine ca rata rezultatului din exploatare inregistrata de Societatea X a fost de -... in anul 2011 si de - .. in anul 2012, valori inferioare mediilor esantionului pentru anii respectivi si sub valorile inferioare ale intervalelor inter-cuartile.

In Contractul de prestari de servicii incheiat intre societatea X in calitate de furnizor si firma F, in calitate de comitent, la pct.4.1”Preturi” se precizeaza in mod clar ca:

“Preturile pentru serviciile prestate de catre Furnizor sunt specificate in lista de preturi anexata la prezentul contract(anexa1). Eventualele variatiuni ulterioare ale preturilor vor fi concordate de ambele parti in forma scrisa.

a) In cazul in care, intr-un termen de 6 luni de la primirea unei comenzi pentru un produs , Furnizorul constata ca nu se poate incadra in niciun mod in norma de timp data de Comitent, cu acordul partilor se va proceda la modificarea acesteia si implicit la majorarea pretului articolului.In cazul de fata, daca o considera necesar, Furnizorul va avea dreptul de a primi retroactiv diferenta contravalorii serviciilor prestate pentru articolul in cauza.”

Se retine ca, in conformitate cu prevederile contractuale societatea contestatoare avea posibilitatea de a majora pretul serviciilor prestate in conditiile in care constata ca nu se incadreaza in norma de timp data de societatea mama F.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca pe perioada 2010-2012 nu s-au facut ajustari de preturi desi cheltuielile aferente manoperei pentru asamblarea produselor au crescut de la un exercitiu financiar la altul.

La art. 1.52 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer se precizeaza:

„[...]o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni.”,

iar potrivit art. 1.3 din ghid se prevede:

„Atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate. De aceea, tarile membre OECD au decis ca, in scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de brat”

La aliniatul 1 al Articolului 9 din Conventia Fiscala Model a OECD se enunta principiul lungimii de brat astfel: *„[atunci cand] conditiile create sau impuse intre doua companii [afiliate] in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta ”.*

iar la art. 1.38 si art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer se precizeaza ca *“Articolul 9 va permite deci o ajustare a conditiilor pentru a reflecta conditiile la care ar fi ajuns partile daca tranzactia ar fi fost structurata in conformitate cu realitatile economice si comerciale ale partilor ce opereaza la lungime de brat”, respectiv ca “Aplicarea principiului lungimii de brat se bazeaza in general pe compararea conditiilor unei tranzactii controlate cu conditiile tranzactiilor ce au loc intre companii independente.”*

De asemenea, la art. 2.3 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer se prevede:

„Comentariul la aliniatul 1 al Articolului 9 indica ca aliniatul 1 autorizeaza o administratie fiscala in scopul calcularii obligatiilor fiscale, [sa] rescrie conturile unei companii [afiliate] daca, ca rezultat al relatiei speciale dintre companii, conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel Stat.Profiturile impozabile reale sunt cele care s-ar fi obtinut in absenta conditiilor ce nu sunt la lungime de brat”.

Totodata, la art. 5.28 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, se prevede:

„Contribuabilii ar trebui sa depuna eforturi rezonabile la momentul la care se stabileste pretul de transfer pentru a determina daca pretul de transfer este din punct de vedere fiscal in conformitate cu principiul lungimii de brat”.

Avand in vedere prevederile legale enuntate si faptul ca societatea contestatoare pe perioada 2010-2012 nu a solicitat societatii afiliate F o ajustare de preturi in conformitate cu prevederile contractuale mai sus enuntate in conditiile in care cheltuielile aferente manoperei pentru asamblarea produselor au crescut de la un exercitiu la altul iar dosarul preturilor de transfer prezentat de societate se specifica faptul ca:

„Aplicand ajustarea datorata veniturilor pierdute (materializate sub forma de costuri cu forta de munca) si a cheltuielilor suplimentare efectuate pentru implementarea tehnologiei „lean production” asupra rezultatului din exploatare raportat in cei doi ani de analiza, rezulta un profit din exploatare recalculat in suma de .. in anul 2011 si de.. lei in anul 2012. Ratele ajustate ale profitului din exploatare se incadreaza in cei doi ani, 2011 si 2012, **in intervalul inter-cuartilar rezultat din analiza comparativa cu firmele cu activitate similara de fabricare a aparatelor de distributie si control a electricitatii sau a altor echipamente electrice.**”

se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca tarifele practicate pentru prestarile de servicii de asamblare pentru firma afiliata F nu reflecta pretul de piata.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca in data de 08.02.2013, Societatea X a emis catre firma F, factura care la rubrica „Descrierea produselor sau serviciilor” are inscrisa mentiunea” diferenta de pret prestari servicii pe ianuarie 2013 conform noii liste de pret cu valabilitate 01.01.2013”, tariful mediu al manoperei aferente lunii ianuarie 2013 crescand astfel, de la .. euro/buc. la ..euro/buc.

Se retine ca pe perioada 2013 si 2014 , urmare majorarii preturilor, societatea contestatoare a declarat profit impozabil.

Totodata se retine ca, societatea a facut obiectul unei inspectii fiscale vizand impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009, concretizata in RIF nr. in cadrul careia a fost solicitat Dosarul preturilor de transfer; in urma analizei acestuia, organele de control au procedat la ajustarea veniturilor contribuabilului pentru perioada ianuarie 2005 -iunie 2006 si mai 2008 -decembrie 2009; urmare neadmiterii contestatiei formulata de Societatea X, aceasta a introdus actiune in contencios administrativ, ce a facut obiectul Dosarului inregistrat la Tribunalul iar instanta a respins ca neintemeiata actiunea formulata de reclamanta, aceasta solutie ramanand definitiva prin hotararea Curtii de Apel.

Argumentul societatii contestatoare ca actiunea in contencios administrativ, ce a facut obiectul Dosarului solutionat de Tribunalul, nu are nicio relevanta in prezenta cauza, deoarece indicatorii si rezultatul din exploatare/cifra de afaceri, erau aferente anilor 2005-2006 si partial perioadei 2008-2009 nu poate fi retinut deoarece si acest dosar se refera la ajustarea veniturilor impozabile ale societatii urmare analizarii Dosarului pretului de transfer prezentat de societate pe aceasta perioada, si care prevesc tranzactiile efectuate cu societatea afiliata F.

De asemenea, afirmatia societatii contestatoare potrivit careia tarifele practicate de F in relatia cu X sunt corect fundamentate si permit X sa obtina profit , nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din Dosarul preturilor de transfer a rezultat contrariul.Prin calculele efectuate aceasta nu a probat ca tarifele practicate in relatia cu F sunt corect fundamentate din punct de vedere economic iar acestea nu reflecta pretul de piata, asa cum rezulta si din analiza comparativa realizata pe un numar de 18 firme considerate reprezentative, in Dosarul preturilor de transfer.

Ca urmare simpla critica adusa actului de control, nesustinuta cu documente, nu poate modifica constatarile organelor de inspectie fiscala .

In conformitate cu prevederile art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si copmpletarile ulterioare:

-art.72

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

-art.73

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Avand in vedere ca in conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Codul fiscal, mai sus enuntat, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane pentru a reflecta pretul de piata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile impozabile ale societatii cu suma de.. pe anul 2011 si.. pe anul 2012 in conditiile in care s-a constatat ca pierderea inregistrata de societate s-a datorat valorii orelor de munca neperformante, platite angajatilor dar nefacturate beneficiarului, pe motiv nu se incadreaza in timpul pe unitatea de produs negociat precum si a cheltuielilor cu prestarile de servicii care au fost efectuate pentru implementarea noului flux de productie, asa cum au fost prezentate de societate in Dosarul preturilor de transfer si nejustificate.

Mai mult, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare mai sus enuntate, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii lor iar in speta cheltuielile inregistrate de societate cu salariile, facturate partial societatii afiliate, nu se reflecta in veniturile inregistrate de societate pe anii 2011 si 2012.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea veniturilor cu suma de.. reprezentand venituri suplimentare aferente activitatii de prestari servicii in perioada 2011-2012, atat timp cat societatea nu face dovada cu documente, informatii si elemente care sa justifice ca organele de inspectie fiscala au efectuat ajustarea nerespectand legislatia fiscala in vigoare, motiv pentru care in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge contestatia formulata de Societatea X, ca neintemeiata cu privire la suma reprezentand venituri suplimentare aferente activitatii de prestari servicii in perioada 2011-2012.

c).In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de societate, pe perioada 2011-2014, prin Decizia de impunere, contestat de societate, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca impozitul pe profit a fost stabilit pe perioada 2011, 2014, urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor si stabilirii suplimentare a veniturilor impozabile.

Se retine totodata, ca pe anii 2011 si 2012 societatea contestatoare a declarat pierdere fiscala .

Potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

“(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”

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, organele de inspectie fiscala prin anexele la Raportul de inspectie fiscala, au recalculat profitul impozabil pe anii 2011, 2012, 2013 si 2014 , astfel:

Pe anul 2011, urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor si stabilirii veniturilor impozabile suplimentare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar profit impozabil.

Avand in vedere ca, prin Declaratia privind impozit pe profit pe anul 2011, rectificativa, societatea a declarat pierdere fiscala, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de societate si au stabilit suplimentar impozit pe profit .

Pe anul 2012, urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor si stabilirii veniturilor impozabile suplimentare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar profit impozabil.

Avand in vedere ca, prin Declaratia privind impozit pe profit pe anul 2012, rectificativa, societatea a declarat pierdere fiscala, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de societate si au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata .

Pe anul 2013 societatea a realizat profit impozabil ; prin Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2013, rectificativa, societatea declara profitul impozabil si pierdere de recuperat.

In conditiile in care organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala ,declarata de societate pe anii 2011, 2012, pe anul 2013 au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit asupra profitului impozabil declarat de societate pe anul 2013.

Pe anul 2014, societatea a realizat profit impozabil; prin Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2013, rectificativa, societatea declara profitul impozabil, insa a declara si pierderea fiscala de recuperat din anii anteriori.

In conditiile in care organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala ,declarata de societate pe anii 2011, 2012, pe anul 2014 au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit asupra profitului impozabil, stabilit de societate pe anul 2014.

In conditiile in care prin prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia formulata de Societatea X cu privire la cheltuielile si veniturile impozabile care au dus la diminuarea pierderii fiscale si stabilirea impozitului pe profit

suplimentar, iar impozitul pe profit a fost determinat in mod corect, se va respinge ca neintemeiata si contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

d).In ceea ce privesc accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii, contestate de societate;

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii,organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X, pe perioada 25.04.2011-25.10.2016, dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada 01.01.2011-31.12.2014.

Dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate de organul fiscal din cadrul A.J.F.P., in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.174, art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,si anume:

Pe perioada 25.04.2011-31.12.2015, in speta devin incidente prevederile art.119,art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

-pe perioada 25.04.2011-28.02.2014

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

-pe perioada 01.03.2014-31.12.2015

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

-art.120¹

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

-pe perioada 25.04.2011-30.06.2013

2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.”

-pe perioada 01.07.2013-31.12.2015

"(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Pe perioada 01.01.2016-25.10.2016, sunt incidente prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.173

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

-art.174

"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]"

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere."

-art.176

"(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, iar accesoriile au fost stabilite asupra acestui debit, reprezentand masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata, potrivit principului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la obligatiile fiscale accesorii stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii, cu privire la

obligatiile fiscale in valoare totala, care se compun din:

- impozit pe profit;
- accesorii aferente impozitului pe profit;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.