

ROMANIA
TRIBUNALUL PRAHOVA
SECTIA CIVILA II
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL
DOSAR NR.

DEFINITIVĂ SI IREVOCABILĂ
PRIN RESPINGEREA RECURSULUI
DE CĂTRE CURTEA DE APEL PLOIESTI

SENTINTA NR. /

Ședința publică din data de 20.03.2012

Președinte -

Grefier -

Pe rol fiind judecarea acțiunii având ca obiect - contestație act administrativ fiscal, formulată de reclamanta SC SRL cu sediul în com. str. I, jud. Prahova în contradictoriu cu pârâta D.G.F.P. str. nr. jud.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la data de 2012 consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care fac parte integrantă din prezenta hotărâre, când instanța, pentru a da reclamantei să depună concluzii scrise, a amânat pronunțarea la data de 012.

TRIBUNALUL

Prin acțiunea înregistrată pe rolul acestei instanțe sub nr. reclamanta SC SRL a solicitat în contradictoriu cu pârâta D.G.F.P. ca instanța, prin hotărârea ce se va pronunța, să dispună anularea deciziei de soluționare a contestației fiscale și anularea deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. / ind suma de 209844 lei.

~~In motivarea acțiunii reclamanta a arătat ca în mod eronat organul fiscal a eliminat din calculul marjei de comparare marjele de profit negative înregistrate de societăți independente comparabile.~~

~~Contesta reclamanta interpretarea dată de organele de inspectie fiscală prevederilor art. 2 alin 1 din Anexa 1 la OMEF-ANAF 222/2008 privind conținutul dosarului pretului de transfer, care în opinia autorităților fiscale ar limita marja de comparare doar la rezultate din exploatare pozitive, excluzând pierderile înregistrate de firme independente.~~

~~În urma analizei dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscală au stabilit ca societatea din România trebuie să realizeze profit din activitatea de perfecționare activă, fără a invoca vreun temei în sprijinul acestei afirmații.~~

~~Ghidul OECD permite obținerea de pierderi cu condiția ca acestea să fie justificate și să nu continue pe o perioadă nedefinită de timp. Arată reclamanta că nu a realizat pierderi pe o perioadă nedefinită de timp, aceste pierderi fiind înregistrate doar în anul 2007. Reclamanta motivează pierderile înregistrate în anul 2007 cu următoarele: contractele de lohn din industria textilă sunt din ce în ce mai puțin, piața mutându-se către alte zone; specificitatea producției (comenzi relativ mici și foarte diferențiate) face imposibilă aplicarea unui model de economie la~~

scara si cresteri de productivitate permanente, fluctuatiile fiind astfel naturale si obiective; evolutia cursului valutar subliniaza un alt context nefavorabil societatii, respectiv devalorizarea lirei sterline-deviza de facturare a marfurilor, care a pierdut 10% in raport cu leul in 2007 corelata cu aprecierea euro in aceasta perioada; majorarea salariului minim pe economie de la 370 lei in decembrie 2006 la 530 lei in iunie 2007.

Mai arata reclamanta drept factori justificativ ai pierderilor realizate in anul 2007 urmatoarele: costurile masive de recrutare, publicitate si implementare a personalului; ineficienta structurala inerenta datorita schimbarii felului produselor si fluzului tehnologic modificat, toate acestea incadrandu-se in explicatiile furnizate de punctele 1. 49-1.52 din Ghidul OECD, privind realizarea de pierderi, precum si in prevederile pct. 2.38 din Ghidul OECD pentru neincadrarea marjei de profit a intreprinderilor analizate in serii de valori pentru intreprinderi comparabile, care nu necesita ajustarea marjei profitului.

Se mai arata ca, pentru anul 2007, reclamanta se incadreaza in prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, Titlul I, pct. 22 paragraf 3.

In ce priveste incadrarea sumei de 6978 lei pentru 2007 si a sumei de 3076 lei pentru 2008 in categoria cheltuielilor nedeductibile, reclamanta arata ca in realitate aceste cheltuieli constand in transferul personalului in interesul serviciului sunt in realitate deductibile, conform art 21 alin 2 lit. e cod fiscal.

Parata a formulat intampinare, prin care a solicitat respingerea actiunii, ca neintemeiata. Astfel, in urma controlului materializat in raportul de inspectie fiscala partiala din data de 02.08.2010 au fost stabilite obligatii suplimentare in sarcina reclamantei ca urmare a majorarii sumei veniturilor aferente anului 2007 prin verificarea tranzactiilor intre persoane afiliate si respectiv considerarea ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor de transport taxi. Intrucat societatea a inregistrat pierdere potrivit evidentei contabile (887778 lei) si a raportat pierdere fiscala ca rezultat fiscal (400930 lei), in urma ajustarii veniturilor in sensul majorarii, la inspectia fiscala s-a stabilit pentru anul 2007 profit impozabil (405853 lei) pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar.

Constatarile au avut consecinte si asupra rezultatului fiscal aferent anului 2008, in sensul ca organele fiscale nu au mai luat in calcul recuperarea pierderii fiscale in suma de 400930 lei calculata de societate pentru anul 2007 si nu au recunoscut deductibilitatea cheltuielilor de transport cu taxi in suma de 3076 lei.

Pierdere contabila a fost consecinta faptului ca veniturile realizate nu acopera in totalitate cheltuielile efectuate, pretul de manopera nefiind fundamentat si negociat in asa fel incat sa devina posibila nu numai recuperarea cheltuielilor, dar si realizarea unui profit.

Nici la stabilirea costului de productie al produselor finite si nici la negocierea pretului de livrare al acestora cu partenerii externi-persoane afiliate-nu s-a urmarit cuprinderea tuturor cheltuielilor corecte aferente productiei (materiale, energie consumata in scopuri tehnologice, manopera, precum si cota cheltuielilor indirecte de productie alocata in mod rational ca fiind legata de fabricatia acestora.)

In perioada ianuarie 2007-sep6tembrie 2009 reclamanta a desfasurat activitate de prestari servicii confectionii textile in baza contractelor incheiate cu doi parteneri din Anglia cu care se afla in relatii de afiliere. Pe baza datelor furnizate de societate prin dosarul preturilor de transfer a rezultat ca activitatea de prestari servicii confectionii textile in sistem John s-a desfasurat in proportie de 83% cu firma afiliata in proportie de 15% cu firma afiliata si 2% cu alte firme neafiliate.

In fundamentarea dosarului preturilor de transfer reclamanta a folosit doua metode:

-metoda compararii preturilor care se bazeaza pe compararea pretului tranzactiei analizate cu preturile practicate de alte entitati independente care vand produse si/sau servicii comparabile. La stabilirea pretului de piata prin aceasta metoda se au in vedere preturile

practicate de persoane independente, in conditiile existente pe pieta, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de marfuri identice ori similare, in cantitati comparabile si in conditii comparabile de livrare si de piata. Astfel, reclamanta a comparat tranzactiile necontrolate, respectiv preturile practicate de cei mai importanti subcontractori ai sai cu tranzactiile controlate, respectiv preturile practicate de reclamanta cu firmele din Anglia. Societatea nu se afla in relatie indirecta cu subcontractorii sai, ci in relatie directa, deoarece preturile practicate de acestia reprezinta element de cost pentru reclamanta. Potrivit bazei de date a MFP privind numarul de angajati, cifra de afaceri si obiectul de activitate al acestor subcontractori, nu exista elemente care sa poata fi comparabile;

-metoda pretului de revanzare care are la baza pretul la care este revandut unei firme independente un produs care a fost achizitionat de la o firma afiliata. Societatea nu poate aplica nici aceasta metoda, intrucat ea nu se afla in situatia unei firme revanzatoare, iar serviciile nu sunt prestate unei firme independente, ci unei firme afiliate.

In consecinta, s-a facut aplicarea art. 11 alin 2 lit a cod fiscal, iar organele fiscale au aplicat metoda cost plus.

Pentru a determina daca preturile de transfer prezentate de societate se afla in cadrul lungimii de brat, respectiv la pret de piata (conform principiului lungimii de brat, astfel cum este definit de Ghidul OECD pentru preturi de transfer pentru companii multinationale si administratii fiscale), organele fiscale au procedat la interogarea bazei de date ORBIS.

In analiza efectuata pentru anul 2007, an in care reclamanta a inregistrat pierdere din exploatare, in determinarea intervalului de comparare, organele fiscale au luat in calcul criteriul de selectie referitoare la zona geografica, cod CAEN, numar de angajati, cifra de afaceri, criteriul de independenta. S-a stabilit astfel o marja mediana de profit de 2, 17%, calculata conform Ordinului MEF-ANAF nr. 222/2008. Veniturile ajustate au fost determinate prin adaugarea la cheltuielile de exploatare inregistrate de societate a profitului operational, rezultat prin aplicarea marjei mediane de profit asupra chetuielilor de exploatare. Diferenta dintre totalul veniturilor ajustate si totalul veniturilor inregistrate de societate pentru anul 2007 a fost de 799805 lei, majorare ce a avut implicatii la calculul impozitului pe profit datorat pentru acest an.

Fata de sustinerile reclamantei se arata ca legislatia privind preturile de transfer da dreptul organelor fiscale de a contesta legitimitatea acestor preturi, in masura in care considera ca ele sunt prea mici/mari si astfel o parte din profiturile impozabile obtinute in Romania se scurg in afara tarii. Scopul unui dosar al preturilor de transfer este acela de a documenta legitimitatea si corectitudinea acestor preturi. In aceasta ordine de idei, metodele folosite de reclamanta pentru stabilirea preturilor de piata ale tranzactiilor dintre persoanele afiliate nu sunt adecvate. Criteriile de selectie folosite de catre organele fiscale in analiza efectuata pentru anul 2007 au avut in vedere zona geografica, codul CAEN, numarul de angajati, cifra de afaceri si nicidecum „doar rezultatele pozitive din exploatare”.

In ceea ce priveste neacordarea deductibilitatii fiscale pentru cheltuielile de transport cu taxi, organele fiscale au avut in vedere ca reclamanta nu a facut dovada faptului ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. Mai mult, societatea detine in patrimoniu mijloace de transport auto, iar pentru deplasarea angajatilor la si de la locul de munca are in derulare contracte cu societati prestatoare de servicii de transport persoane.

Analizand actele si lucrarile dosarului, tribunalul constata urmatoarele:

~~Organul fiscal a efectuat o inspectie fiscala, fiind verificata perioada ianuarie 2007-septembrie 2009, cand reclamanta a desfasurat activitatea de prestari servicii in sistem John pe baza de contracte incheiate in principal cu doua societati comerciale din~~

in total 98% din totalul veniturilor din exploatare provin din relatiile comerciale cu acesti parteneri) cu care se afla in relatii de afiliere. Aceasta situatie de fapt nu este contestata in vreun fel de reclamanta si este confirmata de expertul desemnat in cauza (f. 91-92 dosar).

Relatia de afiliere are importante consecinte fiscale. Astfel, potrivit art 11 alin 2 din codul fiscal, în cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

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.

Asa cum rezulta din dosarul preturilor de transfer, intocmit de reclamanta, in determinarea pretului de piata al tranzactiilor efectuate aceasta a folosit metoda compararii preturilor si metoda preturilor de revanzare.

În cazul acestei metode prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de vânzare, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț (prețul de revânzare) este apoi redus cu o marjă brută corespunzătoare (marja prețului de revânzare), reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului încearcă să își acopere cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate (luând în considerare activele utilizate și riscul asumat) și să realizeze un profit corespunzător. În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între entități afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei brute și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului. Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare, pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile.

La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

a) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb și inflația;

b) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

c) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

De regulă, metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care cel care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile mai sunt prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată.

Parata contesta ca puteau fi folosite aceste metode si a folosit metoda cost-plus, in urma careia a rezultat ajustarea veniturilor pentru anul 2007 cu suma de 799805 lei (venituri stabilite la control: 13834253 lei;-venituri inregistrate de societate: 13.034.448 lei); cu implicatii

asupra calculării impozitului pe profit, în final rezultând, conform deciziei de impunere fiscală nr. 6180/05.08.2010 un impozit pe profit stabilit suplimentar de 129578 lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de 80266 lei.

Asa cum s-a reținut în raportul de expertiză (concluzie necontestată de parte), reclamanta nu se încadrează în criteriile specifice metodei pretului de revanzare, deoarece nu este o companie revanzatoare, are ca obiect principal de activitate prestarea de servicii, iar serviciile nu sunt prestate unei firme independente, ci unei firme afiliate (f. 93 dosar).

Deși în continuarea raportului sau de expertiză, expertul insistă asupra distincției dintre companii afiliate și companii independente, se concluzionează că în mod corect ar fi fost folosite date obținute de la societăți cu care reclamanta nu a încheiat contract, dar care nu sunt afiliate (deci sunt independente) și că este interpretabilă comparația cu firmele ale caror cifre de afaceri și număr de salariați sunt aproximativ egale (f. 94-95 dosar).

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

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

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

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

~~Se reține că expertul implicit nu este de acord cu metoda comparării prețurilor, întrucât recurge la metoda cost-plus, într-o variantă a sui generis însă, deoarece nu aplică marja de profit asupra costurilor, întrucât valoarea marjei este negativă (f. 96 și urm.).~~

Pentru determinarea prețului pieței, metoda cost-plus 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.

În final expertul arată că, pentru stabilirea prețurilor de transfer, puteau fi folosite și datele altor societăți care au același profil de activitate ca și reclamanta.

Tribunalul constată că punctul de vedere depus de parată la dosar (f. 120-123) este întemeiat. Expertul s-a raportat la 4 societăți care nu sunt comparabile, dar mai ales a omis să cerceteze datele din anii precedenți, precum și datele din anii următori, spre a se compara ciclurile de viață ale produselor tranzacțiilor controlate și necontrolate, cu scopul de a stabili dacă tranzacția necontrolată este un comparabil potrivit pentru a fi folosit în aplicarea unei anumite metode. Societățile avute în vedere de expert s-au aflat în reorganizare, faliment sau insolvență, după caz.

Fata de susținerea expertului în sensul că, pentru a ține cont de circumstanțele economice și pentru ca diferențele să nu aibă efect de substanță asupra prețului, a avut în vedere societăți care activează pe aceeași piață (în timp ce organele fiscale au ale societăți care activează în țări ca Bulgaria, Bosnia, Herțegovina), tribunalul constată că societățile alese se află în relații comerciale (conform anexei de la fila 124), punându-se astfel în discuție caracterul necontrolat al tranzacțiilor (astfel cum s-a subliniat mai sus).

În ce privește cheltuielile cu transport taxi, expertul desemnat în cauză a constatat că acestea sunt nedeductibile (f. 99 dosar), în acord cu poziția organului fiscal.

Fata de aceste considerente, tribunalul va respinge acțiunea, ca neîntemeiată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
HOTARASTE**

Respinge acțiunea formulată de formulată de reclamanta SC
SRL cu sediul în com. str. FN, jud. III contradictoriu
cu pârâta D.G.F.P. str. .nr. juc. ca neîntemeiată.

Cu recurs în 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică, azi, 20.03.2012.

PREȘEDINTE

GREFIER

Red GM/4 ex/09.05.2012

OPERATOR DE DATE CU CARACTER PERSONAL NR. 5595