



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor

ANAF
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5, Bucuresti,
CP 050741
Tel.: +021 319 97 54
Fax: +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA NR. 18/ 2017

privind soluționarea contestației depusă de .X. S.R.L. din .X., jud..X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 1882/10.10.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. MS6-AIF .X./04.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP1882/10.10.2016, asupra contestației formulate de .X. SRL, înregistrată la ORC sub nr..X./2007, CUI .X., cu sediul social în .X., jud..X..

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MS .X./08.08.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .X./08.08.2016 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând:

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

De asemenea, se contestă și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./20.09.2016 pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr.F-MS .X./08.08.2016.

Întrucât competența de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./20.09.2016 aparține, la data depunerii contestației, Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar fiind sub plafonul de .X. lei, iar aceste obligații fiscale reprezintă accesorii aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru a cărei contestație competența aparține Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, pentru o mai bună soluționare a cauzei, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, președintele A.N.A.F. a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art.4 alin.1 din O.P.A.N.A.F. nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor la solicitarea Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MS .X./08.08.2016, respectiv **18.08.2016**, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei, precum și de data comunicării Deciziei de calcul referitoare la obligațiile de plata accesorii nr..X./20.09.2016, respectiv **20.09.2016** prin remitere directă, sub semnătură, așa cum reiese din semnătura olografă existentă pe actul administrativ contestat, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. la data de **23.09.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art.272 alin.(5) lit.a) și alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MS .X./08.08.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS .X./08.08.2016 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./20.09.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili societatea susține următoarele:

Contestatară precizează că înțelege să conteste sumele stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe profit rezultate ca urmare a reîntregirii profitului impozabil astfel:

- Cu .X. lei reprezentând venituri aferente livrarilor de bunuri către părțile afiliate, în baza concluziei că prețurile practicate de societate nu respectă principiul lungimii de braț;
- Cu .X. lei reprezentând dobânzi și pierdere netă din diferențe de curs valutar aferente Contractului de împrumut nr.X/01.07.2016, reconsiderate;
- Cu .X. lei prin luarea în calcul la determinarea rezultatului fiscal a unor cheltuieli nedeductibile reprezentând pierderi tehnologice rezultate din procesul de producție, nedecarate de societate.

În ceea ce privește ajustarea veniturilor aferente livrărilor de bunuri către părțile afiliate, în baza concluziei că prețurile practicate de societate nu respectă principiul lungimii de braț în conformitate cu Liniile Directoare OCDE, societatea susține că metoda de stabilire a prețurilor de transfer pentru vânzarea de produse finite către societăți afiliate, respectiv cost-plus este potrivită având în vedere profilul funcțional, de producător la comandă al companiei. Observația echipei de inspecție fiscală conform căreia "*față de un producător la comandă, .X. îndeplinește în plus funcția de distribuție. (...)*" nu este corectă, în opinia societății, pentru că în fapt societatea realizează activitatea de logistică respectiv transport legată de vânzarea anumitor produse către clienți finali din afara grupului. În acest sens, societatea .X. nu este implicată în stabilirea prețului final de vânzare către acești clienți și nu își asumă un risc de piață legat de aceste tranzacții, acesta fiind suportat de societatea afiliată .X..

Astfel, .X. SRL susține în continuare faptul că este un producător pe bază de comandă, situație în care se justifică aplicarea metodei cost plus pentru stabilirea și analiza prețurilor de transfer.

.X. SRL menționează că articolele invocate de echipa de inspecție fiscală pentru justificarea unei analize proprii au un caracter general și nu se referă în mod specific la prevederile Codului fiscal, respectiv ale Ordinului 222/2008 legate de modul de verificare al dosarelor de prețuri de transfer, respectiv la procedura de ajustare sau estimare a prețurilor de transfer pe care o poate realiza echipa de inspecție în condițiile prevăzute în legislația specifică prețurilor de transfer și că societatea a făcut toate diligențele în vederea documentării prețurilor de transfer.

Conform Ordinului 222/2008 (capitolul 1, art.2 punctele 1 și 3), în cazul în care prețul de transfer practicat de contribuabil nu se situează în marja de comparare (intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile

independente), organul fiscal are dreptul de a ajusta prețul de transfer la valoarea mediană a intervalului. Acest lucru fiind, în fapt, procedura de ajustare. .X. SRL susține că în cazul său organul de inspecție fiscală nu a ajustat prețul de transfer, respectiv profitabilitatea societății la nivelul mediane intervalului obținut pe baza celor 8/6 societăți incluse în benchmark-ul contribuabilului (deși acestea erau suficiente pentru calcularea intervalului) de unde se poate trage concluzia ca nu a aplicat procedura de ajustare.

.X. SRL consideră că pentru ajustarea prețurilor de transfer echipa de inspecție nu a ținut cont de prevederile legislației specifice, iar analiza separată realizată de aceasta nu are temei legal, ea neputând fi justificată prin invocarea articolelor 6, 7 și 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Din setul de X societăți din selecția societății, echipa de inspecție a respins X societăți (.X.SRL), pe motiv că, la momentul realizării studiului de comparabilitate, societatea .X. AD avea indicatorul de independență A- (nici un acționar nu deține peste 25% din părțile sociale), realizat pe versiunea pe care s-a pregătit și studiul de comparabilitate (versiunea decembrie 2015, nr.2552) (Anexa nr. 5 – Extras din baza de date .X. cu datele financiare ale .X.). În acest sens, societatea consideră că verificarea respectării criteriilor de independență pentru societățile incluse în studiu trebuie să se facă și să fie documentată de contribuabil la data realizării studiului pe baza datelor disponibile public și nu ulterior, când acționariatul societăților poate suferi modificări prin diverse decizii de business independente de analiza noastră, așa cum a fost cazul societății .X. AD).

.X. SRL mai precizează că, atâta timp cât nici în legislația din România și nici în Ghidul OECD, nu există obligativitatea folosirii unei anumite baze de date, respingerea celor două societăți pe motiv că acestea nu se regăsesc în baza de date Orbis nu are o bază legală. Abordarea OECD privind realizarea analizei comparative presupune folosirea informațiilor disponibile public, cum ar fi cele din baze de date sau informații de pe website-ul societăților. Societatea susține că, echipa de inspecție precizează că *“faptul ca .X. a utilizat baza de date .X. care conține mai puține/alte informații decât baza de date Orbis nu poate fi opozabila organelor fiscale”*. .X. SRL consideră că organul de inspecție fiscală impune prin această abordare folosirea bazei de date Orbis deoarece nu ia în considerare studiul realizat pe baza unei alte baze de date, aplicând astfel un tratament diferențiat între contribuabilii care folosesc baza de date .X. și cei care folosesc baza de date Orbis. Această abordare poate fi interpretată ca o încălcare a principiului neutralității măsurilor fiscale enunțat la capitolul II art.3 litera a) din Codul Fiscal *“neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și străin”*.

De asemenea, societatea susține că, echipa de inspecție a fost de acord cu selectarea celor 6 societăți obținute și de HTM în setul final de comparabile și consideră că nu există o bază legală pentru extinderea căutărilor, având în vedere că cele 6 societăți ar fi fost suficiente pentru calcularea intervalului intercuartilar. Intervalul intercuartilar calculat numai pe baza celor 6 societăți ar fi inclus și indicatorul de profit obținut de .X. SRL în anul 2011 (NCP 4%), situație în care, conform Ordinului 222/2008 nu ar fi fost necesară ajustarea prețurilor de transfer pentru acest an.

Având în vedere cele de mai sus, .X. SRL consideră că verificarea principiului prețului de piață trebuie să se facă pe baza studiului de comparabilitate realizat de contribuabil, cu cele X societăți acceptate, neexistând o bază legală pentru refacerea studiului, cu atât mai puțin folosind o altă bază de date, atât timp cât societățile acceptate sunt comparabile.

În ceea ce privește reconsiderarea cheltuielilor reprezentând dobânzi și pierdere netă din diferențe de curs valutar aferente Contractului de împrumut nr. X din data de 01.07.2007 drept cheltuieli nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal, .X. SRL susține că:

Societatea a contractat un împrumut de la societatea mamă, în speță .X. GmbH Austria, în temeiul Contractului de împrumut nr. X din data de 01.07.2007 în cuantum de .X. euro, sumele reprezentând facilitate de creditare cu sume urmând a fi încasate în perioada iulie 2007- decembrie 2008. Acest împrumut a fost contractat în vederea susținerii activității, în principal, pentru realizarea de investiții, având în vedere că societatea a fost înființată în luna martie 2007, astfel în perioada respectivă societatea era angajată în construirea și amenajarea unei fabrici de cabluri situată în Parcul Industrial din Loc. .X., Nr. 1/A, investiție ce se ridică la aproximativ .X. euro.

Împrumutul a fost acordat pe o perioadă de un an, ulterior la contractul respectiv fiind încheiate un număr de X acte adiționale care au prelungit durata contractuală până la data de 16.12.2013 cu voința ambelor părți și au stipulat clauza precum că, începând cu 01.01.2009, societatea trebuie să achite dobândă aferentă împrumutului la nivelul .X. la 3 luni +1,5%. Societatea precizează că a achitat dobânzi în sumă de .X. lei înregistrate în perioada decembrie 2009 – decembrie 2013. Cât privește restituirea împrumutului, a rambursat suma de .X. euro, iar cu diferența neachitată a fost majorat capitalul social al acesteia.

Împrumutul a fost contractat în scopul finanțării investiției ce presupunea construirea și amenajarea fabricii de cabluri, cum astfel este prevăzut și în obiectul contractului, sumele fiind necesare pentru desfășurarea activităților autorizate prin statut, atunci când lichiditățile proprii ale societății sunt în deficit.

Astfel, societatea susține că a aplicat în mod corect prevederile art. 23 din Codul fiscal cu privire la deductibilitatea dobânzilor și diferențelor de curs valutar aferente împrumutului contractat, dat fiind faptul că scopul exclusiv al împrumutului în speță a fost de finanțare a unei investiții ce presupunea construirea și amenajarea fabricii de cabluri, cum astfel este prevăzut și în obiectul contractului, sumele fiind necesare pentru desfășurarea activităților autorizate prin statut, atunci când lichiditățile proprii ale societății sunt în deficit.

Referitor la precizările organelor de control din Capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală cu privire la susținerea punctului de vedere al Societății, prin care organele de control menționează că la data încheierii contractului de împrumut .X. avea un capital propriu de X lei, capitaluri proprii negative, nu deținea bunuri în patrimoniu, valorile indicatorilor de risc și lichiditate înregistrați erau reduși, fluxurile de trezorerie nu avantajează Societatea și conform situațiilor financiare – .X. a înregistrat pierdere în anii 2008 și 2009, .X. SRL consideră următoarele:

- Compania .X., era la momentul realizării investiției o companie nouă pe piața din România, fapt pentru care, din punct de vedere economic indicatorii economico-financiar prezenți anterior sunt nefavorabili/negativi;
- având în vedere planul de dezvoltare al societății, așa după cum a fost gândit la nivel de grup – presupunea dezvoltarea halelor și implicit a producției, fapt ce s-a realizat prin împrumutul acordat de .X.;
- era firesc ca în urma împrumutului obținut, .X. să reușească finalizarea halelor de producție și să folosească sumele în scopuri operaționale
- .X., prin împrumutul acordat, nu a făcut decât să își securizeze planurile investiționale în România și să acorde tot suportul către subsidiara din România, care prin finalizarea unității de producție a reușit să îmbunătățească după perioada de început – toți parametrii economico-financiar .

Suplimentar, din cauza capitalului propriu negativ, precizează societatea .X. SRL, s-a luat decizia majorării capitalului social al societății prin convertirea unei părți din împrumuturile acordate de societatea mamă. Referitor la acest aspect, reîntregirea capitalului social reprezintă o prerogativă recunoscută de Legea nr. 31/1990 privind Legea privind societățile comerciale, republicată cu modificările și completările ulterioare. Așadar, din motive prudentiale, dar și pentru dezvoltarea armonioasă a relațiilor cu alți parteneri în vederea reflectării bunăstării acesteia prin dimensiunile capitalului social, din

motive temeinice și economice, societatea susține că a hotărât majorarea capitalului social prin convertirea datoriei cu împrumutul în părți sociale.

Societatea susține că în integralitatea lor, organele de inspecție fiscală, la stabilirea stării de fapt nu au luat în considerare conjunctura economică a societății, situațiile de fapt relevante, și nu au întreprins diligențele necesare pentru realizarea unei analize la care să se raporteze, pe cât posibil, la condițiile pe care o parte independentă le-ar fi acceptat într-o situație similară.

În susținere, contestatara invocă punctul de vedere exprimat de Direcția Generală de Legislație Cod fiscal într-o speță similară adresată de un alt contribuabil, conform căreia cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor nebankare sunt cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, dacă sunt respectate condițiile cu privire la gradul de îndatorare și la nivelul ratei dobânzii.

Astfel, contestara susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere conjunctura economică a societății, situațiile de fapt relevante și nu a depus toate diligențele pentru realizarea unei analize la care să se raporteze la condițiile pe care o parte independentă le-ar fi acceptat într-o situație similară.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile reprezentând pierderi tehnologice rezultate din procesul de producție, .X. SRL susține că, în perioada aprilie 2010 – decembrie 2014, a considerat deductibilă suma de .X. lei, reprezentând pierderi tehnologice rezultate din procesul de producție, înregistrate peste norma proprie de consum stabilită de societate. De asemenea, societatea susține că a prezentat inspectorilor fiscali documentația în care este prevăzută valoarea pierderilor normate/produs, fiind totodată prezentate și Decizii interne din perioada 2010 – 2014 ale administratorilor .X. prin care se justifică depășirea nivelului normat al pierderilor tehnologice, acestea din urmă nefiind însă luate în considerare de către echipa de control pentru justificarea cheltuielilor cu pierderile tehnologice peste nivelul normat.

În fapt, societatea susține că a înregistrat pierderi tehnologice în perioada 2010 – 2014 ca urmare a proceselor de producție, pierderile normate fiind regăsite în documentația pusă la dispoziția organelor de control și fiind determinate pe baza politicii grupului din care face parte. O cauză majoră a fost reprezentată de resursa umană angajată, care, nefiind suficient de calificată în domeniul de activitate al .X. și beneficiind pentru o perioadă de timp de pregătire profesională, a contribuit la generarea unor pierderi tehnologice mai mari decât cele întâlnite în cadrul altor societăți din grup.

Astfel, din rațiuni ce țin de specificul Societății, administratorii au considerat necesară emiterea unor Decizii interne prin care să se prevadă niveluri mai ridicate ale pierderilor tehnologice pentru materii prime, semifabricate și materiale consumabile utilizate pentru fabricarea produselor finite, întrucât nivelurile pierderilor tehnologice regăsite în documentele "Cost of goods manufactured" – poziția "Calculated scrap" au fost stabilite de către grup, fără a se avea în vedere particularitățile .X.. Dat fiind faptul că societatea s-a aflat pentru o perioadă în faza de start-up și a avut angajată forță de muncă necalificată la un nivel optim, pierderile tehnologice înregistrate au fost mai mari decât cele prevăzute prin politica grupului.

Așadar, pierderile tehnologice normate/produs peste nivelurile prevăzute de documentele "*Cost of goods manufactured*" au la bază cauze obiective, generându-se astfel necesitatea aprobării unor niveluri ale pierderilor adaptate condițiilor .X. (a se avea în vedere în acest sens Deciziile interne emise pentru anii 2010 – 2014).

Societatea invocă în susținere dispozițiile art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (articol aplicabil și inspecțiilor fiscale în curs la 01.01.2016), conform cărora prevederile fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

În continuare, societatea combate invocarea de către inspectorii fiscali a pct. 2.3 din O.M.F.P. nr.1826/2003, precizând că nu a inclus în costul produselor finite pierderile tehnologice înregistrate peste limitele admise. Mai mult, din punctul de vedere al .X. SRL, invocarea unor reglementări contabile cu scopul de a stabili tratamentul fiscal al unei cheltuieli efectuate de Societate nu poate constitui un temei legal valid în înțelesul art.43 alin.(2) lit.f) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la pct.22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscală fost în vigoare în perioada aprilie-august 2010, .X. SRL consideră eronat modul în care acest punct este citat și adus ca argument de organul de control, întrucât respectivul punct din Norme a fost în vigoare doar până la luna august 2010, astfel încât începând cu luna septembrie 2010 și până la 31.12.2014 (ultima perioadă controlată) – nu mai era în vigoare și, în consecință, nu poate fi folosit ca un argument valid.

Față de cele prezentate, societatea solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere contestată.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS .X./08.08.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-MS .X./08.08.2016, constatându-se următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.04.2010-31.12.2014.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe contestate:

1. În perioada verificată, .X. SRL a desfășurat tranzacții comerciale cu firmele afiliate, în special (cca 99%) .X. GmbH-Austria ce detine 100% din capitalul social al .X. SRL.

În legătură cu condițiile contractuale dintre cele două firme în raportul de inspecție fiscală s-au constatat următoarele:

- în Contractul de livrare încheiat în data de 01.03.2008 nu este prevăzut cuantumul prețurilor de livrare, fiind stipulat că prețul se stabilește în baza unor calculații anuale agreeate de ambele părți;
- prețurile se stabilesc prin metoda total cost plus 10% Mark-up;
- în ceea ce privește condițiile de livrare, acestea sunt cunoscute de .X. SRL la data încheierii contractului, fiind stabilite prin comenzile primite de această societate de la clienții firmei mama.

Având în vedere starea de lucruri prezentată, se concluzionează că firma mamă, .X. GmbH-Austria, a impus condițiile contractuale în relația cu .X. SRL, iar o persoană independentă, cu un comportament adecvat, nu ar fi încheiat o tranzacție în asemenea condiții.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. GmbH-Austria vinde produsele achiziționate de la .X. SRL cu marje de adaos de 43-65% peste prețul de achiziție, fără ca acestea să sufere vreo modificare.

Din datele înscrise în completarea Dosarului Prețurilor de Transfer reiese că din marja de adaos de 10% (aplicată la costul standard de producție) .X. SRL suportă cheltuieli logistice și administrative de până la 5%, rămânând o cota de 5% pentru acoperirea riscurilor și obținerea de profit.

Din compararea indicatorului OM (EBIT margin) înregistrat de .X. SRL în perioada 2010-2014 cu datele înregistrate de firmele selectate în eșantion, a rezultat că:

- EBIT margin înregistrat de societatea verificată în anul 2014 (-0,06) se regăsește în afara intervalului intercuartilar determinat pentru anul 2014;

- informațiile privind completarea Dosarului Prețurilor de Transfer indică faptul că, în anul 2014, prețurile practicate de .X. SRL pentru livrările efectuate către .X. GmbH-Austria nu sunt la nivel de piață.

Astfel, organele de inspecție au procedat la efectuarea unei analize proprii a comparabilității, pe baza informațiilor existente în baza de date ORBIS și pe Internet și după aplicarea tuturor criteriilor de cautare, a rezultat un număr de 10 firme comparabile pentru care s-a calculat intervalul de comparare și mediana, în conformitate cu prevederile art.2 alin.(1), (2) și (3) din Anexa 1 la Ordinul ANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, respectiv:

- în anul 2011, .X. SRL a înregistrat NCP de 4%, cuartila inferioară a intervalului de comparabilitate fiind de 4,28;

- în anul 2014, .X. SRL a înregistrat NCP de -0,06%, cuartila inferioară a intervalului de comparabilitate fiind de 3,06%.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prețurile practicate de .X. SRL pentru livrările de bunuri efectuate în anii 2011 și 2014 către firma mama .X. GmbH nu sunt la nivel de piață, fiind incidente prevederile art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.1.3 Cap.1 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, alin. (1), art.9 al Convenției model a OECD, art.1.66, Cap.1, Subcap D2 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, art.1.33 Cap.1 din Ghidul OECD, art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.22, Titlul I din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru livrările de bunuri efectuate în anii 2011 și 2014 către firma mama .X. GmbH, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu sunt la lungime de braț, și s-a procedat la efectuarea ajustării veniturilor .X. SRL, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective fiind utilizată metoda marjei nete, la care face referire art.11 alin. (2) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.28 și 29, Titlul I din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă stabilită suplimentar în cuantum de .X. lei; suma care a fost avută în vedere la calculul privind stabilirea impozitului pe profit suplimentar aferent perioadei în cauză, în cuantum de .X. lei (.X. x16%).

2. În baza contractului de împrumut nr..X./01.07.2007, societatea .X. SRL a primit de la firma mamă .X. GmbH-Austria în perioada iulie 2007-decembrie 2008, suma de .X. euro ce a fost utilizată în special pentru realizarea de investiții (în perioada respectivă s-a construit și amenajat fabrica de cabluri situată în Parcul Industrial din loc. .X. în valoare de cca .X. euro).

Din împrumutul în valoare de .X. euro, .X. SRL a restituit suma de .X. euro iar cu diferența de .X. euro a fost majorat capitalul social al firmei astfel:

- în luna ianuarie 2011 cu suma de .X. euro, în baza Hotărârii nr.6/22.12.2010 a asociatului unic .X. GmbH-Austria;

- în luna decembrie 2013 cu suma de .X. euro, în baza Hotărârii nr.6/19.12.2013 a asociatului unic .X. GmbH-Austria.

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală s-a constatat că .X. SRL a dedus la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2011-2013 suma totală de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile și pierdere netă din diferențe de curs valutar aferente Contractului de împrumut nr.X/01.07.2007, astfel:

- cheltuieli cu dobânzile înregistrate în perioada decembrie 2009-decembrie 2013 în suma de .X. lei, dobânzi achitate către firma .X. GmbH-Austria;

- pierdere netă din diferențe de curs valutar aferente împrumutului în cauză în sumă de .X. lei.

Situația prezentată a impus efectuarea, de către organele de inspecție fiscală, a unei analize a tranzacției prezentate, în raport cu conținutul și finalitatea acesteia, respectiv din analiza condițiilor tranzacției în cauză au rezultat următoarele:

- împrumutul acordat în baza Contractului nr.X/01.07.2007 în valoare de .X. euro a fost utilizat pentru finanțarea nevoilor pe termen lung ale .X. SRL iar societatea nu avea posibilitatea restituirii împrumutului în termen de un an de la data acordării;
- contractul inițial a fost încheiat pe o perioadă de un an, constatându-se lipsa unor dispoziții fixe de rambursare a împrumutului până la o dată certă;
- în Contractul de împrumut nr.X/01.07.2007 nu există stipulații referitoare la dobândă, aceasta fiind inițial 0%, conform actului adițional încheiat în aceeași zi și ulterior în data de 01.01.2009 se stipulează printr-un alt act adițional că „Începând cu 01.01.2009 firma creditată plătește dobândă cu capitalizare pentru sumele împrumutate. Nivelul acesteia este .X. la 3 luni+1,5%...”;
- potrivit situațiilor financiare la 30.06.2007, la data încheierii contractului de împrumut .X. SRL nu avea posibilitatea garantării împrumutului cu mijloace proprii;
- de la data încheierii contractului până la data primei majorări de capital social (22.10.2010), societatea a înregistrat grad de îndatorare mai mare decât X (2007) sau capitaluri proprii negative (2008, 2009, 2010), calculați potrivit datelor din situațiile financiare anuale;
- din împrumut s-a restituit suma de .X. euro, iar cu diferența de .X. euro a fost majorat capitalul social al .X. SRL, justificat de societate prin necesitatea creșterii activului net;
- Potrivit Notelor explicative la Situațiile financiare anuale indicatorii de lichiditate aveau valori foarte scăzute ceea ce arată faptul că societatea avea dificultăți în atragerea de fonduri necesare activității curente astfel încât societatea se bazează pe pe sprijinul financiar acordat de asociați pentru a putea să își continue activitatea.

În concluzie o companie independentă nu ar fi împrumutat .X. SRL.

În ceea ce privește tranzacția financiară în cauză, în Dosarul prețurilor de transfer se menționează că tranzacțiile intercompanie analizate par a fi în concordanță cu principiul concurenței depline fără ca în dosar să fie făcută analiză comparativă.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele fiscale apreciază că tranzacția prezentată diferă de forma sa, impunându-se astfel reclasificarea tranzacției desfășurată, în conformitate cu conținutul său economic respectiv recunoașterea tranzacției ca fiind subscriere de capital.

În aceste condiții, cheltuielile cu dobânda și pierderea netă din diferențele de curs deduse de societate la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2011-2013, apar ca fiind calculate și înregistrate în mod nejustificat, fiind vorba despre o subscriere de capital social și nu un împrumut purtător de dobândă fiind incidente următoarele prevederi legale fiind aplicabile prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 din OMFP nr.3055/2009 pentru aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct.36 și 38 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, alin.1, art.9 al Convenției Model a OECD, art.6 și art.7 alin.(2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acceptat drept cheltuieli deductibile fiscal, la stabilirea rezultatului impozabil a sumei de .X. lei dedusă de societate, reprezentând dobânzi și pierdere netă din diferențe de curs valutar aferente contractului de împrumut nr..X./01.07.2007, această sumă fiind luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. x16%).

3. În perioada aprilie 2010-decembrie 2014 societatea .X. SRL a considerat deductibilă suma de .X. lei, reprezentând pierderi tehnologice rezultate din procesul de producție înregistrate peste norma proprie de consum stabilită de societate în condițiile în care societatea a înregistrat depășiri ale pierderilor tehnologice bugetate, prevăzute în normele proprii de consum, conform „*Situației pierderilor tehnologice*” din care rezultă următoarele:

-în anul 2010 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 3,2% față de 2,6% cât reprezentau pierderile tehnologice normate;

-în anul 2011 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 3,1% față de 2,5% cât reprezentau pierderile tehnologice normate;

-în anul 2012 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 4,2% față de 2,6% cât reprezentau pierderile tehnologice normate;

-în anul 2013 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 3,5% față de 2,7% cât reprezentau pierderile tehnologice normate;

-în anul 2014 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 5,8% față de 2,8%, cât reprezentau pierderile tehnologice normate.

În vederea justificării depășirii nivelului normat al pierderilor tehnologice, societatea a prezentat decizii interne prin care se aprobă „*pierderi tehnologice*” procentual, pe grupe de materii prime/semifabricate/materiale consumabile fără însă a se stabili pierderile tehnologice normate pe produs.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară de .X. lei (.X. lei reprezentând cheltuieli cu pierderea tehnologică înregistrată peste limita admisă -.X. lei reprezentând venituri din vânzarea deșeurilor către firme specializate) pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. x 16%) conform art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.22 și pct.23 lit.e) din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.52 alin.(5) din O.M.F.P. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct.2.3 din O.M.F.P nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății .X. SRL prin Decizia nr..X./08.08.2016 emisă cu ocazia inspecției fiscale, obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în suma de .X. lei.

4. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./20.09.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, organele fiscale au calculat în sarcina contestatoarei accesorii în sumă de .X. lei.

Accesoriile au fost calculate în temeiul prevederilor art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent ajustării

veniturilor cu suma de .X. lei stabilite ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au reîntregit veniturile înregistrate de societate în anii 2011 și 2014 în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, analizând tranzacțiile desfășurate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, .X. SRL a derulat tranzacții cu firmele afiliate, fapt pentru care în baza prevederilor art.79 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-a solicitat dosarul prețurilor de transfer pentru vânzările de bunuri efectuate către firma mamă - .X. GmbH – Austria, respectiv dacă au fost practicate prețuri de transfer la nivelul prețurilor de piață, cu respectarea principiului lungimii de braț.

Din informațiile cuprinse în Dosarul prețurilor de transfer prezentat de societate, inclusiv completările la acesta, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în anul 2011 s-a utilizat marja netă de profit aferentă costurilor operaționale calculate pe baza datelor din evidența contabilă, rezultând o majorare a veniturilor cu suma de .X. lei;

- în anul 2014 s-a utilizat marja netă de profit aferentă costurilor operaționale calculate pe baza datelor din evidența contabilă, rezultând o majorare a veniturilor cu suma de .X. lei, întrucât prețurile practicate de .X. SRL pentru livrarile de bunuri efectuate în anii 2011 și 2014 către firma mama .X. GmbH nu sunt la nivel de piață.

Astfel, în temeiul art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor.

Totodată, în conformitate cu art.2 alin. (1) și (3) din Anexa nr.1 la OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit marja netă de profit pentru anii 2011 și 2014 la nivelul medianei intervalului de comparare, respectiv 7,46 % pentru anul 2011 și 3,06 % pentru anul 2014.

În drept, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(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.”

Potrivit art.11 alin.2 din același act normativ:

“(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.

Conform prevederilor 23, 24, 26, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.

29. Metoda marjei nete

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

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

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

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

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoanele 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 diferitele 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 noutate 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.

(...) 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului 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", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

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

Așa cum prevede art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "**orice altă metodă recunoscută**

În liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Mai mult, conform prevederilor art.1.3 Cap.1 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer (versiunea publicată în anul 2010) reținem :

”Atunci când transferul prin prețuri nu reflectă forțele pieței prin principiul lungimii de braț, obligațiile fiscale ale companiilor afiliate și veniturile fiscale ale țării gazdă ar putea fi distorsionate....” precum și că :

”... profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate după cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni și pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de braț...”

Conform prevederilor art.9, alin.1 din Convenția Model a OECD se enunță principiul lungimii de braț potrivit căruia:

”(atunci când) condițiile create sau impuse între două companii (afiliate) în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”;

În art.1.66, Cap.1, Subcap. D2 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se menționează că:

”Articolul 9 va permite deci o ajustare a condițiilor, pentru a reflecta condițiile la care ar fi ajuns părțile dacă tranzacția ar fi fost structurată în conformitate cu realitățile economice și comerciale ale părților ce operează la lungime de braț.”

În art.1.33, Cap.1 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se menționează că: *”Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile ce au loc între companii independente...”*

Totodată, 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 sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespundentă într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu accepta să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dublă impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

Costuri directe - Costuri ocazionate în mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură service pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

Metoda marjei tranzacționale nete - O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări,

active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de braț - Standardul internațional asupra căruia țările membre OCDE au căzut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat în Articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD după cum urmează: *în cazul în care “condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”.*

Conform Raportului de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a evaluat modul în care a fost justificat nivelul prețurilor practice în tranzacții controlate astfel încât să reflecte alinierea la principiul valorii de piață prin prisma metodei alese de contribuabil.

În realizarea studiilor comparative prezentate de contribuabil pentru justificarea prețurilor practice, acesta a optat pentru metoda cost-plus, *“care este una din metodele aplicate în mod tipic în analiza activităților unui producător la comandă”* (pag.28 din Documentația prețurilor de transfer prezentată de .X. SRL).

În cazul folosirii metodei cost-plus, liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația Pentru Cooperare și Dezvoltare Economică trasează următoarea abordare: *“Urmând principiile din Capitolul I, o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată (este o tranzacție comparabilă necontrolată) în sensul metodei cost plus dacă este îndeplinită una din cele două condiții: 1.nici una din diferențele (daca există) între tranzacțiile comparate sau între companiile ce întreprind aceste tranzacții nu pot afecta substanțial prețul pe piața deschisă; sau 2. pot fi făcute ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectele substanțiale ale acestor diferențe. Când se stabilește dacă o tranzacție este o tranzacție comparabilă necontrolată în sensul metodei cost plus, se aplică principiile descrise în aliniatele 2.16-2.21 pentru metoda prețului de revânzare. Deci, pot fi necesare mai puține ajustări pentru a reflecta diferențele între produse în metoda cost plus, față de metoda CUP, și poate fi necesar să se acorde o pondere mai mare altor factori de comparabilitate prezentați în Capitolul I, unii dintre aceștia putând avea un efect mai semnificativ asupra adaosului cost plus decât asupra prețului. Ca și în metoda prețului de revânzare (vezi aliniatul 2.21), acolo unde există diferențe ce influențează semnificativ adaosul cost plus obținut în tranzacții controlate și în tranzacții necontrolate (de exemplu diferențe în natura funcțiilor efectuate de către părțile tranzacțiilor), ar trebui făcute ajustări care să reflecte aceste diferențe. Amploarea și precizia acestor ajustări vor influența siguranța relativă a analizei efectuate prin metoda cost plus în fiecare caz în parte. (Ghidul O.C.D.E., cap.II, partea a II-a,secțiunea B1, pct.2.34).*

Astfel, același Ghid O.C.D.E. cap. II, partea a II-a, secțiunea B1, pct. 2.38 precizează:

“În acest scop, este deosebit de important să se ia în considerare diferențele în nivelul și tipul cheltuielilor – cheltuieli de exploatare și cheltuieli neoperaționale, incluzând și cheltuielile de finanțare – asociate funcțiilor efectuate și riscurilor asumate de părți sau tranzacțiilor ce sunt comparate. Analiza acestor diferențe poate indica următoarele:

1. Dacă cheltuielile reflectă o diferență funcțională (ținând cont de activele utilizate și riscurile asumate) ce nu a fost luată în calcul la aplicarea metodei, poate fi necesară o ajustare a adaosului cost plus.

2. Dacă cheltuielile reflectă funcții adiționale care sunt distincte de activitățile testate de metodă, poate fi necesară determinarea recompensării separate pentru aceste funcții. Astfel de funcții pot reprezenta, de exemplu, prestări de servicii pentru care se

poate determina recompensa corespunzătoare. În mod similar, cheltuielile care sunt rezultatul schemelor de capital care reflectă înțelegeri ce nu sunt la lungime de braț pot necesita ajustări separate.

3. Dacă diferențele dintre cheltuielile părților comparate reflectă doar eficiența sau ineficiența companiilor, cum ar fi în mod normal cazul cheltuielilor administrative, generale și de supraveghere, atunci nu este necesară ajustarea marjei brute.

În toate situațiile de mai sus ar putea fi necesară completarea metodelor cost plus și a prețului de revânzare, prin luarea în considerare a rezultatelor obținute din aplicarea altor metode (vezi aliniatele 1.69-1.70).”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au identificat următoarele deficiențe, urmare analizei dosarelor prețurilor de transfer prezentate de societate pentru perioada 2010-2014 precum și a completărilor aduse acestora, la solicitarea organelor de inspecție fiscală:

- activitatea .X. SRL este asemănătoare unui producător la comandă însă, societatea desfășoară și activitate de distribuție ceea ce face ca metoda cost plus folosită de societate în determinarea prețului de piață să nu mai fie potrivită profilului societății;
- indicatorul “*Marja profit operatională*” aferent anului 2014, menționat în DPT (3%), nu corespunde cu cel calculat de organele de inspecție pe baza datelor din Situațiile financiare întocmite de societate (-0,06%);
- în anul 2014 societatea a făcut ajustări ale valorii de piață, considerând anul 2014 un an “atipic” însă, pentru ca aceste ajustări să fie luate în considerare este necesar să fie făcută dovada existenței diferențelor între situația .X. SRL și situația firmelor comparabile selectate în eșantion, însă, nici în Dosarul Prețurilor de Transfer și nici în timpul inspecției, unitatea nu a demonstrat existența unor asemenea diferențe;
- în anul 2011 .X. SRL a înregistrat Rata rentabilității costurilor (NCP) de 4%, cuartila inferioară a intervalului de comparabilitate fiind de 4.28% rezultând că prețurile practicate de .X. SRL nu sunt la nivel de piață;
- în anul 2014 .X. SRL a înregistrat Rata rentabilității costurilor (NCP) de -0.06%, cuartila inferioară a intervalului de comparabilitate fiind de 3.06% rezultând că prețurile practicate de .X. SRL nu sunt la nivel de piață;

Față de argumentele prezentate de .X. SRL cu ocazia contestației, organele de soluționare a contestației rețin următoarele:

1. Referitor la mențiunea contestată potrivit căreia „*metoda de stabilire a prețurilor de transfer pentru vânzarea de produse finite către societăți afiliate, respectiv cost-plus este potrivită având în vedere profilul funcțional, de producător la comandă al companiei*” sunt aplicabile prevederile Ordinului nr.222/2008 (Anexa nr.1, art.1) precum și ale pct. 23, 24, 29 și 32 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care nu stabilește prioritatea unei metode sau a alteia, ci folosirea celei mai adecvate.

2. Față de susținerile societății potrivit cărora “*Considerăm că observația echipei de inspecție conform căreia „ față de un producător la comandă, .X. îndeplinește în plus funcția de distribuție...” nu este corectă, pentru că în fapt societatea realizează activitatea de logistică respectiv transport legată de vânzarea anumitor produse către clienți finali din afara grupului. În acest sens, societatea .X. nu este implicată în stabilirea prețului final de vânzare către acești clienți și nu își asumă un risc de piață legat de aceste tranzacții, acesta fiind suportat de societatea afiliată .X.” și “În legătură cu observația organelor de inspecție conform căreia un producător la comandă nu ar fi în situația în care să livreze bunurile către clienții finali precizăm că aceasta este doar o*

opinie a organului de inspecție fiscală, realitatea din practică fiind aceea că majoritatea producătorilor la comandă din România se ocupă și de livrarea bunurilor către clienții finali. Acest lucru se întâmplă, în special, în industria auto deoarece nu ar fi eficient ca produsele o dată finalizate să fie livrate mai întâi la beneficiarul care plasează comanda care ulterior să livreze produsul către clienții finali.” se rețin următoarele:

- .X. SRL vinde produsele către firma mamă .X. GmbH Austria și suportă cheltuielile cu transportul acestora de la fabrică direct la locurile indicate prin comenzi de către clienții firmei mamă, neavând niciun control asupra condițiilor de livrare;
- .X. SRL are o marjă de adaos fixă, de 10%, stabilită de .X. GmbH AUSTRIA, din care suportă cheltuielile de desfacere, cele de administrare, și riscurile specifice, iar diferența reprezintă profitul companiei;
- la încheierea contractului de livrare nr.X/01.03.2008, societatea .X. SRL nu cunoștea condițiile de livrare, și, implicit cuantumul cheltuielilor cu transportul bunurilor, acestea variind în funcție de destinațiile indicate ulterior prin comenzi de către clienții firmei .X. GmbH AUSTRIA.

Or, prin Convenția Fiscală Model a OECD la alin.1 al art.9 se precizează faptul că în cazul în care *“condițiile create sau impuse între două companii în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință.”* fapt pentru care o persoană independentă, cu un comportament adecvat, nu ar încheia contracte în asemenea condiții întrucât chiar dacă un producător independent acceptă să suporte transportul la locațiile indicate de clienții săi, însă el va trebui să cunoască, anterior încheierii contractului, nivelul cheltuielii respective, pentru a-și putea estima câștigul din tranzacția în cauză.

3. Referitor la susținerile contestatareii potrivit cărora:

- prevederile art.6, art.7 alin.2 și art.94 alin.2 lit.b din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu justifică realizarea analizei proprii a organelor de inspecție fiscală,
- echipa de inspecție fiscală trebuia să aibă în vedere studiul de comparabilitate inclus de societate în cadrul raportului, pentru a realiza o verificare exhaustivă a corectitudinii prețurilor de transfer practicate de societate prin analiza marjei aplicate de societatea .X. pe baza metodei cost plus,
- organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere legislația specifică prețurilor de transfer,
- în raportul de inspecție fiscală nu se menționează că dosarul prețurilor de transfer depus de .X. este incomplet, fapt pentru care nu exista temeiul legal ca organele de inspecție fiscală să realizeze o estimare a prețului de transfer, în baza prevederilor Ordinului 222/2008, reținem că studiul de comparabilitate efectuat de contribuabil nu a fost argumentat încât să poată oferi certitudinea că sunt îndeplinite toate condițiile pentru a compara tranzacțiile de la entități afiliate cu tranzacțiile similare de la companii independente, întrucât în dosarul prețurilor de transfer, nu se justifică cuantumul prețurilor practicate astfel încât să se poată concluziona că acestea respectă principiul valorii de piață.

Astfel, este adecvată, pentru analiză, utilizarea metodei marjei tranzacționale nete care compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, având în vedere funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și materializate și activele efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili.

Concret, organele de inspecție fiscală au verificat dacă societatea testată are aceeași profitabilitate ca și companii independente comparabile care nu au tranzacții pe criterii de afiliere iar comparabilitatea pe bază de produs nu este criteriul esențial.

Metoda marjei nete tranzacționale este mai puțin sensibilă la diferențele funcționale între societatea analizată și societăți terțe selectate și implică calcularea marjei nete a profitului obținut de o persoană în urma uneia sau mai multor tranzacții cu persoane afiliate și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în relațiile cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

4. În ceea ce privește susținerea societății .X. SRL cum că, organele de inspecție fiscală nu au ajustat prețul de transfer, respectiv profitabilitatea societății la nivelul medianei intervalului obținut pe baza celor 8/6 societăți incluse în benchmark-ul contribuabilului (deși acestea erau suficiente pentru calcularea intervalului) de unde se poate trage concluzia ca nu a aplicat procedura de ajustare, organul de soluționare a contestației reține că, în conformitate cu Ordinul 222/2008 (capitolul 1, art.2 punctele 1 și 3), în cazul în care prețul de transfer practicat de contribuabil nu se situează în marja de comparare (intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile independente), organul fiscal are dreptul de a ajusta prețul de transfer la valoarea mediană a intervalului, acest lucru fiind, în fapt, procedura de ajustare.

5. În ceea ce privește susținerea societății, potrivit căreia *"Din setul de 8 societăți, prezentat mai jos, echipa de inspecție a respins 2 societăți (.X.SRL), motivând, în cadrul discuțiilor avute cu reprezentanții societății, că acestea nu au selectate în studiul de comparabilitate, (...)"* se rețin următoarele:

- criteriile de selecție nu sunt impuse de legislație, putând fi aplicate de organele fiscale în funcție de circumstanțele cazului individual. Atât în Metodologia de control a prețurilor de transfer cât și în baza de date ORBIS, figurează ca și criteriu de selecție *"Anul înființării"*,

- în cadrul analizei comparative efectuate, organele de inspecție au selectat doar firmele înființate până în anul 2007, inclusiv (anul înființării .X. SRL), fiind avută în vedere eliminarea companiilor înființate în perioada ulterioară, ale căror rezultate financiare pot fi afectate de investițiile inițiale. Potrivit raportului emis de ORBIS, firma LA.I.CA SRL a fost înființată în anul 2009, neîndeplinind astfel criteriul menționat,

- potrivit informațiilor extrase din baza de date ORBIS, firma .X. AD figurează ca având, începând cu luna februarie 2013, un acționar (.X.) care detine 96,77% din capitalul social, având astfel ca indicator de independență D (acționar ce detine peste 50 %) Societatea nu a anexat la contestație Extrasul din baza de date .X. cu datele financiare ale .X., așa cum susține în contestație.

Astfel, cele două firme nu se încadrează în criteriile de selecție avute în vedere pentru analiza comparativă.

Mai mult, nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestație nu au fost prezentate documente emise de aplicația .X. la momentul realizării studiului de comparabilitate, în care să figureze numele/denumirea acționarilor și cotele de participare ale acestora la capitalul .X. AD, prin care să facă dovada că, la data respectivă, nici un acționar nu deținea peste 25% din părțile sociale.

6. În ceea ce privește susținerea societății că organele de inspecție fiscală impun, prin abordarea lor, folosirea bazei de date ORBIS deoarece nu iau în considerare studiul realizat pe baza unei alte baze de date, aplicând astfel un tratament diferențiat între contribuabilii care folosesc baza de date .X. și cei care folosesc baza de date Orbis reținem că, în realizarea analizei comparative, organele de inspecție fiscală au utilizat baza de date Orbis, care conține informații din surse publice, această bază de date este o bază de date comercială, disponibilă atât instituției A.N.A.F. cât și agenților economici.

7. Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia *"În ceea ce privește cele X societăți adiționale selectate de echipa de inspecție în setul final, precizăm, ca o primă observație că profitabilitatea acestora este semnificativ mai mare decât profitabilitatea celor X societăți din benchmark-ul inițial. Datorită selectării acestor X societăți, mediana*

intervalului obținut de echipa de inspecție prezintă variații semnificative de la un an la altul, de la 13.67% în anul 2010 la 2.72% în anul 2013. Considerăm că această variație semnificativă nu reflectă în mod obiectiv situația din piața producătorilor de componente auto, mai ales că în perioada 2010 – 2011 piața era afectată de criza economico-financiară, situație în care profitabilitatea societăților din piață și în mod direct mediana intervalului, ar fi trebuit să fie mai mică decât în perioada 2013 – 2014. (...)” organul de soluționare a contestației precizează că indicatorii financiari utilizați la calculul mediane de către organele de inspecție au fost obținuți din baza de date Orbis, fiind cei înregistrați de societățile respective în situațiile financiare întocmite, după cum rezultă din Anexa nr. 16 la raportul de inspecție fiscală, la calculul mediane, au fost eliminate valorile extreme (minim; maxim).

De asemenea, nici valorile mediane calculate de societate pentru cele 8 firme selectate în dosarul prețurilor de transfer (3,31% - pt. anul 2010; 4,24% - an 2011; 1,74% - an 2013; 2,81% - an 2014) nu confirmă susținerea acesteia că: „în perioada 2010 – 2011 piața era afectată de criza economico-financiară, situație în care profitabilitatea societăților din piață și în mod direct mediana intervalului, ar fi trebuit să fie mai mică decât în perioada 2013 – 2014.”

8. În ceea ce privește susținerea contestatareii potrivit căreia „Strict din punctul de vedere al comparabilității precizăm că societatea .X. a fost respinsă din studiul de comparabilitate realizat de contribuabil, pe motiv că acesta are un obiect de activitate diferit, fiind specializată în producția de corpuri de iluminat pentru industria auto și nu de ansambluri de cabluri așa cum este cazul .X. SRL. Cele X societăți incluse de echipa de inspecție fiscală (și anume, .X.) nu au fost găsite în baza de date .X.. Însă pentru acestea s-a realizat o verificare calitativă privind obiectul de activitate pe baza informațiilor furnizate pe website-ul acestor societăți strict. Din punct de vedere al comparabilității considerăm că activitatea societății .X., care produce cabluri de înaltă tehnologie pentru industria aerospațială, feroviară, precum și pentru industria de echipamente militare nu este comparabilă cu cea a societății .X. SRL, atașăm în acest sens screenshot-ul.” se rețin următoarele:

- potrivit informațiilor existente pe site-ul firmei .X., aceasta produce pe lângă corpuri de iluminat pentru industria auto, și diverse accesorii auto, printre care și cabluri;

- firma .X., produce și cabluri pentru industria auto;

- în setul final de societăți selectate de către contribuabil prezentat în dosarul prețurilor de transfer, se regăsesc un număr de X firme, din care niciuna nu produce doar cabluri pentru industria auto; potrivit informațiilor existente pe site-urile firmelor respective, un număr de X firme (XXX SRL) produc cabluri pentru diverse industrii, iar un număr de X firme (XXX) produc diverse componente/echipamente electrice/electronice pentru industria auto dar și pentru alte industrii;

Având în vedere cele prezentate mai sus, se poate observa că firmele .X. și .X. intră în aceeași categorie cu societățile selectate de către .X. S.R.L. în setul final de comparabilitate;

De asemenea, se reține că în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, petenta nu a prezentat documente emise de aplicația .X. la momentul realizării studiului de comparabilitate, în care să figureze numele/denumirea acționarilor și cotele de participare ale acestora la capitalul .X. AD, prin care să facă dovada că, la data respectivă, nici un acționar nu deținea peste 25% din părțile sociale.

Astfel, se reține că Ghidul OCDE recomandă aplicarea metodelor tranzacționale tradiționale și în unele situații a metodelor marjei tranzacționale nete și a împărțirii profitului, în condițiile în care experiența practică a demonstrat că datorită problemelor

generate de lipsa disponibilității datelor sunt mai frecvent utilizate metodele profitului tranzacțional, în special metoda marjei nete.

Ca urmare, s-a considerat ca fiind adecvată pentru analiză metoda marjei tranzacționale nete care compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, prin prisma funcțiilor îndeplinite, a riscurilor asumate și materializate și a activelor efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate.

Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili. Indicatorii de profit arată relația dintre profiturile obținute în raport cu costurile și resursele utilizate. Alegerea indicatorului se face în funcție de specificul activității părții testate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză.

Prin urmare, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea prin reîntregirea veniturilor cu suma de .X. lei, reprezentând venituri suplimentare aferente activității de exploatare pentru anii 2011 și 2014, se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs în sumă de .X. lei, calculate pentru împrumutul primit de la societatea-mamă, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli deduse de societate la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2011-2013, reprezintă o subscriere de capital social și nu un împrumut purtător de dobândă.

În fapt, .X. SRL a efectuat tranzacții financiare cu societatea afiliată .X. GmbH Austria care au constat în împrumuturi primite de la aceasta în baza următoarelor contracte:

a. Contractul de împrumut nr..X./01.04.2007, în baza căruia a fost acordat un împrumut în sumă de .X. lei, nepurtător de dobândă, și care s-a restituit integral în luna decembrie 2010;

b. Contractul de împrumut nr..X./01.07.2007, în baza căruia a fost acordat un împrumut în sumă de .X. euro (plafon maxim) cu termen limită de restituire 30.06.2008 pentru *”desfășurarea activităților autorizate prin statut, atunci când lichiditățile proprii ale firmei sunt în deficit ”*, pentru care au fost încheiate următoarele acte adiționale:

- Act adițional FN/01.07.2007 în care se precizează că dobânda aferenta împrumutului este ”0”;
- Act adițional nr.X/01.03.2008 potrivit căruia plafonul de creditare se majorează la .X. euro;
- Act adițional nr.X/01.07.2008 prin care limita restituirii împrumutului devine 30.06.2009;
- Act adițional din data 01.01.2009 prin care se stabilește dobânda la împrumut ca fiind calculată la nivelul .X. la 3 luni + 1,5% și că aceasta se calculează trimestrial la nivelul .X. la 3 luni din ultima zi a trimestrului anterior celui pentru care se calculează;

- Act adițional din data 01.07.2009 potrivit căruia se prelungește durata contractului cu un an, începând cu 01.07.2009;
- Act adițional din data de 01.07.2010 potrivit căruia se prelungește durata contractului cu un an, începând cu 01.07.2010;
- Act adițional din data de 01.07.2011 potrivit căruia se prelungește durata contractului cu un an, începând cu 01.07.2011;
- Act adițional din data de 01.07.2012 potrivit căruia se prelungește durata contractului cu un an, începând cu 01.07.2012;
- Act adițional din data de 01.07.2013 potrivit căruia se prelungește durata contractului cu un an, începând cu 01.07.2013;
- Act adițional din data de 16.12.2013 potrivit căruia se încheie anticipat contractul cu acordul părților.

c. Contractul de împrumut din data de 20.12.2013, în baza căruia s-a acordat un împrumut în valoare de .X. euro pe o perioadă de 8 ani, între 20.12.2013-19.12.2021 cu dobândă .X. la 3 luni + 0,95%.

În baza Contractului de împrumut nr..X./01.07.2007, societatea .X. SRL a primit de la firma mamă .X. GmbH Austria, în perioada iulie 2007-decembrie 2008, suma de .X. euro, ce a fost utilizată în principal pentru realizarea de investiții respectiv construcția și amenajarea fabricii de cabluri situată în Parcul industrial din .X. în valoare de .X. euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că împrumutul de .X. euro s-a stins astfel:

- prin restituirea sumei de .X. euro;
- prin majorarea capitalului social cu suma de .X. euro, în baza Hotărârii nr.X/22.12.2010 a asociatului unic .X. GmbH Austria, din luna ianuarie 2011;
- prin majorarea capitalului social cu suma de .X. euro, în baza Hotărârii nr.X/19.12.2013 a asociatului unic .X. GmbH Austria, din luna decembrie 2013.

În perioada 2011-2013 societatea a dedus la calculul impozitului pe profit suma de .X. lei formată din:

- dobânzi plătite către firma mamă .X. GmbH Austria în suma de .X. lei și
- pierdere netă din diferențe de curs valutar în sumă de .X. înregistrate în perioada 2007-2013, în condițiile în care:

- în anul 2007 gradul de îndatorare a fost X;
- în anul 2008 capitalurile proprii au fost negative = .X. lei;
- în anul 2009 capitalurile proprii au fost negative = .X. lei;
- în anul 2010, până la data subscrierii capitalului social (22.10.2010), capitalurile proprii au fost negative = .X. lei.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 din OMFP nr.3055/2009 pentru aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct.36 și pct.38 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, alin.1, art.9 al Convenției Model a OECD, art.6 și art.7 alin.(2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând dobânzi și pierdere netă din diferențe de curs valutar aferente contractului de împrumut nr..X./01.07.2007, această sumă fiind luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei (.X. x16%).

S-a constatat că aceste cheltuieli cu dobanda și pierderea neta din diferentele de curs deduse de societate la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2011-2013, apar ca fiind calculate și înregistrate în mod nejustificat, întrucât s-a realizat o subscriere de capital social și nu un împrumut purtător de dobândă.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările 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.

(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.”

Conform prevederilor legale mai sus invocate tranzacțiile dintre persoane afiliate se efectuează conform principiului pieței libere, respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare între întreprinderi independente, la stabilirea profiturilor avându-se în vedere principiile prețurilor de transfer.

Din situația de fapt constatată reiese că în perioada 2011 – 2013 societatea a angajat credite de la societatea afiliată .X. GMBH Austria, pentru care a dedus la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2011-2013 suma totală de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile și pierdere netă din diferențe de curs valutar aferente Contratului de împrumut nr.X din 01.07.2007, astfel:

- cheltuieli cu dobânzile înregistrate în perioada decembrie 2009-decembrie 2013, în sumă de .X. lei, dobânzile fiind achitate către firma mamă .X. Gmbh Austria;
- pierdere netă din diferențe de curs valutar aferente împrumutului în cauză în sumă de .X. lei, înregistrate în perioada 2007-2013.

Persoana juridică .X. Gmbh Austria este asociat unic la .X. SRL.

Conform prevederilor art.7 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana juridică .X. Gmbh Austria ce are calitatea de client al .X. SRL este persoană juridică afiliată întrucât persoana juridică .X. Gmbh Austria este asociat unic la contestatară.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții care să nu difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente.

Or, în ceea ce privește posibilitatea de restituire a împrumutului, din dosarul cauzei se rețin următoarele:

- potrivit situațiilor financiare, la data încheierii contractului de împrumut, .X. SRL avea un capital social de .X. lei, capitaluri proprii negative la nivel de .X. lei și nu deținea bunuri în patrimoniu, neavând astfel capacitatea de a rambursa împrumutul;
- de asemenea, valorile indicatorilor de risc și lichiditate înregistrați de societate de la momentul contractării împrumutului și până la momentul subscrierii la capitalul social, redate detaliat la Cap. III lit. b) din RIF, indică, că nici în perioada respectivă societatea nu avea capacitatea să restituie împrumutul;
- aceeași stare de fapt reiese și din Situația fluxurilor de trezorerie întocmite de .X. SRL pentru perioada 2007-2013 și depuse la organul fiscal competent.

În consecință, în această situație nu se justifică necesitatea contractării de către .X. SRL unor credite bancare care să genereze dobânzi și diferențe de curs valutar, având în vedere și prevederile din Ghidul OECD pentru prețuri de transfer:

- la art. 1.65 din Cap I Subcap. D2, „Recunoașterea tranzacțiilor întreprinse efectiv”, se prevede: „...*exista doua circumstanțe speciale în care poate fi, în mod excepțional, atât corect cât și legitim, ca administrația fiscală să ia în considerare ignorarea structurii adoptate de un contribuabil la intrarea într-o*

tranzacție controlată. Prima circumstanță apare atunci când conținutul economic al tranzacției diferă de forma sa. În astfel de cazuri administrația fiscală poate să nu țină cont de caracterizarea tranzacției făcută de părți și să o reclasifice în conformitate cu substanța sa. Un exemplu de circumstanță de acest fel ar fi o investiție într-o companie afiliată, făcută sub forma unui împrumut purtător de dobândă atunci când, la lungime de braț, ținând cont de circumstanțele economice ale companiei ce primește împrumutul, nu ar fi fost previzibil ca investiția să fie structurată astfel. În acest caz, poate fi corect ca administrația fiscală să caracterizeze investiția în conformitate cu substanța sa economică, având ca rezultat tratarea împrumutului ca pe o subscriere de capital.”

- la art. 1.67 din Cap I Subcap. D2 se stipulează: „*Companiile afiliate pot să încheie o varietate mult mai mare de contracte și acorduri decât pot să încheie companiile neasociate, datorită faptului că adeseori conflictul de interese ce ar exista între companii independente este absent. Companiile asociate pot încheia și încheie frecvent acorduri cu caracter specific care nu se întâlnesc sau se întâlnesc foarte rar între părți nefiliate. Acestea pot fi încheiate din diverse rațiuni economice, juridice sau fiscale, în funcție de circumstanțele unui anumit caz. Mai mult de atât, contractele în cadrul grupului multinațional pot fi cu ușurință amendate, suspendate, prelungite sau încetate în funcție de strategia globală a grupului MNE ca întreg, iar aceste modificări pot fi făcute chiar retroactiv. În astfel de situații administrațiile fiscale vor trebui să stabilească în aplicarea principiului lungimii de braț care este realitatea fundamentală care se afla în spatele unui acord contractual.*” corelat cu Dosarul prețurilor de transfer prezentat de contestatară unde se precizează că pentru tranzacțiile în cauză, se aplică metoda prețurilor comparabile necontrolate concluzionându-se că „*tranzacțiile intercompanie analizate ... pare a fi în concordanță cu principiul concurenței depline*”, fără ca în dosar să fie făcută analiza comparativă și fără să fie indicate care sunt entitățile comparabile.

Ca urmare, având în vedere că societatea nu a justificat necesitatea contractării acestor credite în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente acestor credite în condițiile prevederilor pct.36 și pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

“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 furnizării 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".(...)

38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului)."

Astfel, în cazul când un contribuabil primește un împrumut (credit) de la o persoană afiliată, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului, dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop și dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

De asemenea, la examinarea dobânzii, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului, iar ratele dobânzii trebuie aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă, dar în niciun caz nu trebuie să fie sub nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru.

Astfel, referitor la susținerea petentei ca „prelungirea termenelor de rambursare, în fapt, nu poate fi asimilată lipsei acestora”, de precizat că, în cele 5 acte aditionale încheiate în perioada iulie 2009-iulie 2013 se prevede doar că “Se prelungeste durata contractului cu un an, începând cu ...”, fără a exista vreo stipulație referitoare la termenele de rambursare; așadar, prin actele aditionale respective se prelungeste durata contractului, nicidecum termenele de rambursare, așa cum susține societatea în contestație.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că, împrumutul aferent Contractului nr.X/2007 a fost utilizat pentru finanțarea nevoilor pe termen lung ale .X. SRL, respectiv a fost utilizat preponderent pentru construcția fabricii de cabluri din loc. .X., în condițiile în care contestatara nu avea posibilitatea restituirii împrumutului în termen de un an de la data acordării, conform contractului inițial.

Invocarea de către contestatară a prevederilor art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că este singura trimitere la deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că neacceptarea la deducere a acestor nu s-a analizat din punct de vedere al respectării gradului de îndatorare ci din punct de vedere al art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care cheltuielile cu dobanda si pierderea neta din diferentele de curs deduse de societate la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2011-2013, apar ca fiind calculate si inregistrate in mod nejustificat, fiind vorba despre o subscriere de capital social si nu un imprumut purtator de dobanda.

În ceea ce privește argumentul contestatarei *“reîntregirea capitalului reprezintă o prerogativă recunoscută de Legea nr.31/1990 privind Legea societăților, republicată (...) din motive prudentiale, dar și pentru dezvoltarea armonioasă a relațiilor cu alți parteneri în vederea reflectării bunăstării acesteia prin dimensiunile capitalului social, societatea din motive temeinice și economice a hotărât majorarea capitalului social prin convertirea datoriei cu împrumutul în părți sociale.”*, organul de soluționare reține de asemenea că așa cum este stipulat și la art.1 din Legea nr.31/1990 a societăților comerciale, republicată:

“(1) În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.”

Or, natura contractuală a societății comerciale este conferită de manifestarea de voință a fondatorilor de a se asocia în vederea realizării unor acte de comerț. Această natură convențională impune în mod necesar procesului de constituire, organizare și funcționare a societății comerciale unele elemente structurale și funcționale esențiale, cum sunt: încheierea între asociați a unui act constitutiv, constituirea și conservarea unui capital social, intenția asociaților de a conlucra în vederea obținerii de profit, pentru a-l distribui între ei, și scopul societății de a realiza profit prin acte de comerț.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu contestă afilierea dintre cele două persoane.

Față de cele prezentate, se reține și că în cauză devin incidente prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.04.2010-31.01.2013:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Pentru perioada 01.02.2013-31.12.2014 (OG 8/23.01.2013), sunt incidente prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că organele de inspecție fiscală pot ajusta cheltuielile sau veniturile oricăreia dintre persoanele afiliate pentru a reflecta prețul de piață al tranzacțiilor.

Rezulta ca 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.

Prin urmare, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile nerespectând legislația fiscală în vigoare, se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu pierderi tehnologice peste norma proprie de consum stabilită de societate în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit ca urmare a reconsiderării ca nedeductibile a acestor cheltuieli în condițiile în care au fost depasite consumurile normate.

În fapt, în perioada aprilie 2010 - decembrie 2014, societatea .X. SRL a considerat deductibilă suma de .X. lei reprezentând pierderi tehnologice rezultate din procesul de producție, înregistrate peste norma proprie de consum stabilită de societate. Pierderile tehnologice normate se regăsesc în costul standard al produselor finite și sunt stabilite de societate.

Pierderile tehnologice înregistrate de societate, sunt următoarele: - în anul 2010 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 3,2% față de 2,6% cât reprezentau pierderile tehnologice normate,

- în anul 2011 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 3,1% față de 2,5% cât reprezentau pierderile tehnologice normate,

- în anul 2012 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 4,2% față de 2,6% cât reprezentau pierderile tehnologice normate,

- în anul 2013 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 3,5% față de 2,7% cât reprezentau pierderile tehnologice normate,

- în anul 2014 societatea a înregistrat pierderi tehnologice la nivel de 5,8% față de 2,8% cât reprezentau pierderile tehnologice normate.

În vederea justificării depășirii pierderilor normate, societatea a prezentat decizii interne prin care se aprobă „*pierderi tehnologice*” procentual, pe grupe de materii prime/semifabricate/materiale consumabile, nefiind stabilite pierderile tehnologice pe unitate de produs.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară la nivel de .X. lei (.X. lei reprezentand cheltuieli cu pierderea tehnologică înregistrată peste limitele normal admise - .X. lei reprezentând venituri din vânzarea deșeurilor către firme specializate) conform art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 22 și pct. 23 lit.e) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct 52 alin. (5) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene europene, pct. 2.3 din O.M.F.P. nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căroră:

„(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.”

La pct.23 lit.e) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

”23. În sensul art.21 alin (1) din Codul Fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele: [...]

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu”

În contextul prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri numai cheltuielile efectuate pentru activitatea economică, care au generat venituri impozabile, iar pierderile tehnologice sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri numai dacă sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestare a unui serviciu.

De asemenea, conform pct.52 alin.(5) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prevede:

”Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei (...);

coroborat cu pct.2.3 din O.M.F.P. nr.1826/2003 cu aplicabilitate din data de 12.01.2004 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune:

”În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normale admise (...).’

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că pe perioada 2010- 2014 sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum proprii necesare pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Potrivit prevederilor legale în vigoare pierderile tehnologice rezultate ca urmare a unui consum efectiv de materii prime, mai mare decât norma proprie de consum stabilită de societate, pentru care nu s-au emis facturi clienților, din punct de vedere al impozitului pe profit reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Întrucât organele de inspecție au constatat cu ocazia controlului fiscal efectuat că agentul economic nu a dus la îndeplinire aceste obligații legale, au procedat la stabilirea în sarcina contribuabilului a unor obligații fiscale suplimentare la sursa impozit pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei.

Petenta contestă aceste măsuri ale organelor de inspecție fiscală privind stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit invocând în susținerea

contestației depuse faptul că aceste cheltuieli ar reprezenta în fapt pierderi tehnologice care în opinia sa sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil prevalându-se de existența "(...) *Deciziilor administratorilor prin care să se justifice depășirile nivelului normat al pierderilor tehnologice (practic abaterile de la nivelurile stabilite de grup), întrucât condițiile de producție ale celorlalte entități din cadrul grupului nu puteau fi întrutotul regăsite și la Societate. O cauză majoră a fost reprezentată de resursa umană angajată, care, nefiind suficient de calificată în domeniul de activitate al .X. și beneficiind pentru o perioadă de timp de pregătire profesională, a contribuit la generarea unor pierderi tehnologice mai mari decât cele întâlnite în cadrul altor societăți din grup.*" în condițiile în care societatea are stabilite consumurile normate la nivel de produs, în documentele „*Cost of goods manufactured*” care au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește faptul că "(...) *norma de consum proprie necesară pentru fabricarea produselor Hirshmann este compusă din calculațiile de cost/produs - „COST of goods manufactured” și din deciziile administratorilor.*" se reține că .X. SRL este **obligată** să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală, **propriile sale norme de consum**, documente care trebuie să cuprindă, pentru fiecare sortiment de produs finit obținut, cantitățile tuturor materiilor prime și materialelor consumabile utilizate în consum.

Indicatorii tehnico-economici folosiți pentru aprecierea proceselor tehnologice sunt mărimi scalare care caracterizează o substantă, un dispozitiv, un sistem tehnic sau un proces tehnologic atât din punct de vedere tehnic cât și economic. În această categorie intră consumurile specifice și randamentele în produs.

Consumul specific teoretic reprezintă limita minimă de consum pentru realizarea unui produs. Acesta nu ține cont de pierderile de fabricație și de posibilitatea formării produselor secundare.

Utilizarea materiilor prime, materialelor, combustibililor, energiei și a celorlalte resurse materiale în activitățile productive se realizează **numai pe baza normelor tehnice de consum**.

Norma tehnică de consum sau **consum specific programat**, reprezintă **limita maximă admisă** de consum pentru realizarea unui produs.

Definiția **Normei de consum** conform dicționarului economic este: Forma de exprimare și de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflectă cantitatea maximă de materii prime, materiale, combustibil, energie etc. ce se poate consuma pentru fabricarea unei unități de produs sau pentru executarea unei lucrări în anumite condiții de producție - particularitățile constructive și tehnologice ale produselor etc. **Norma de consum este formată din: - consumul net sau util de materiale (Cn); - pierderi datorate procesului tehnologic (Pt); - pierderi netehnologice (Pnt); - materiale refolosibile rezultate în procesul tehnologic (Mrt). - materiale refolosibile rezultate în afara procesului tehnologic (Mrat). Norma de consum constituie un element de bază în construirea planului de aprovizionare. Pentru majoritatea materialelor, norma de consum poate fi exprimată astfel: $N_c = C_n + P_t + M_{rt} + P_{nt} + M_{rat}$.**

Valorile acestui indicator se stabilesc și se reexaminează periodic ținând cont de nivelul tehnologiei aplicate și de perfecționările aduse acestuia și stau la baza întocmirii planului de aprovizionare pentru o anumită perioadă de timp.

La stabilirea normelor tehnice se au în vedere și **pierderile** inerente desfășurării proceselor tehnologice. Aceste pierderi sunt numite pierderi tehnologice și depind de tehnologia și tehnica de lucru aplicată.

Consumul specific real reprezintă consumul realizat în urma desfășurării activității productive. De regulă se calculează pe baza bilanțurilor de materiale, fiind influențat de calitatea materiilor prime folosite la un moment dat, nivelul tehnic al instalației, nivelul de pregătire al forței de muncă și nu trebuie influențat de "*condițiile de producție ale celorlalte entități din cadrul grupului*".

Mai mult, chiar prin contestație se recunoaște că pierderile normate se regăsesc în documentele "Cost of goods manufactured" care au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și că Deciziile administratorilor au fost emise pentru a justifica depășirile nivelului normat al pierderilor tehnologice.

Or, din analiza deciziilor administratorilor, se reține că prin acestea se aproba "pierderi tehnologice" procentual, pe grupe de materii prime/semifabricate/materiale consumabile, nefiind stabilite pierderile tehnologice normate pe produs așa cum sunt stabilite în documentele „Cost of goods manufactured”.

În ceea ce privește susținerea societății „În aprecierea faptului că sunt nedeductibile cheltuielile cu pierderile tehnologice, organul fiscal nu și-a întemeiat argumentul pe indicii obiective, care să rezulte dintr-o expertiză tehnică, necesară, dat fiind domeniul tehnic de activitate al Societății. Astfel, nu pot fi identificate indicii obiective care să determine nivelul necorespunzător al pierderilor tehnologice asumat de reprezentanții .X. prin Deciziile interne amintite și în Raportul de inspecție fiscală. În acest sens, dorim să vă învederăm Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 641/2013, din care reținem că autoritatea fiscală nu poate ignora deciziile interne emise de societăți cu privire la pierderile tehnologice, pe de o parte pentru că acestea sunt în vigoare, iar pe de altă parte, pentru că organul fiscal nu a întreprins diligențele necesare pentru obținerea unui punct de vedere al unui specialist în materie cu privire la corectitudinea formulelor de calcul ce însoțesc deciziile aflate în discuție.(...)” organul de soluționare a contestației reține că, soluția pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.641/2003 nu este similară situației de fapt în care se regăsește .X. SRL intrucât societatea respectivă nu deținea norme proprii de consum, ca in cazul societății.X. SRL.

Concluzionând asupra aspectelor prezentate, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit dispozițiilor art. 6 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede că: **“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare in cauză”**.

Prin urmare, având în vedere considerentele prezentate, prevederile legale citate mai sus, se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat că aceste cheltuieli nu se încadrează în categoria pierderilor tehnologice în conformitate cu prevederile legale enunțate în cuprinsul prezentei, procedând pe cale de consecință la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare la sursa impozit pe profit.

Mai mult, la dosarul contestației nu se face dovada că plusul de consumuri materii prime și utilități realizat prin depășirea normelor proprii de consum s-a realizat în scopul realizării de venituri impozabile și nici nu s-au prezentat documente din care să reiasă că au survenit modificări ale procesului de producție.

Prin urmare, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea nerespectând legislația fiscală în vigoare, se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

4. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

28/30

- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă aceste obligații fiscale accesorii sunt datorate în cuantumul stabilit în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. F-MS-.X./08.08.2016 organul de inspecție fiscală a calculat dobânzi în suma de .X. lei și penalități în suma de .X. lei aferente impozitului pe profit în suma de .X. lei, pe perioada 26.02.2011-20.07.2016.

Prin Decizia de calcul accesorii nr. X./20.09.2016 organul fiscal a calculat accesorii aferente impozitului pe profit, pentru același debit, în sumă de .X. lei, pe perioada 20.07.2016-02.09.2016.

În drept, până la data de 31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

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

ART.120

„(1) Majorările 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”.

Pentru perioada 01.01.2016-02.09.2016 sunt aplicabile prevederile art.174 și 176 din Legea nr.207/2015 astfel:

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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv”

Art.176: ”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.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul iar, așa cum s-a reținut la pct.1-3 din prezenta decizie, contestatara datorează impozitul pe profit în sumă de .X. lei, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Față de cele reținute în prezenta decizie și în temeiul prevederilor legale invocate, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-MS .X./08.08.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând :

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

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X. din 20.09.2016 emisă de Direcția de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel X .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,
X**