

D E C I Z I E nr. 1985/333 din 10.11.2009

I. Prin contestatia formulata societatea solicita anulara in parte a obligatiilor suplimentare stabilite prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26.06.2009 si inregistrat sub nr. .../29.06.2009 in baza caruia a fost emisa "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr. .../29.06.2009, adica contesta suma de ... lei, care reprezinta:

- impozit pe profit ... lei
- majorari de intarziere ... lei

In sustinerea cauzei societatea aduce urmatoarele argumente:

Prin "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr.../29.06.2009 si Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26.06.2009 si inregistrat sub nr.../29.06.2009 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea comerciala nu a desfasurat activitate economica pe anul 2004 si implicit nu a realizat venituri, ceea ce a condus la recalificarea sumei de ... lei drept cheltuieli nedeductibile fiscal.

Societatea sustine ca desfasurarea activitatii economice constituie o chestiune de fapt, care nu poate fi constatata doar analizand balanta de verificare a lunii decembrie 2004.

S.C....SRL a desfasurat activitate economica inca din anul 2004 cand apar primele cheltuieli, care sunt inerente infiintarii unei societati si demararii productiei, in scopul realizarii produselor care urmeaza sa fie comercializate, adica cu scopul de a obtine un venit.

Din simpla analiza a bilantului la 2004, care atesta existenta de disponibilitati banesti, active imobilizate, etc., rezulta caracterul necesar al unor cheltuieli, cum ar fi comisioane bancare, cheltuielile cu dotarea societatii cu minimum de documente, registre, software de contabilitate, etc., chiar in lipsa unui personal angajat.

Definitia din Codul fiscal la art. 7 alin. (1) pct. 1): *„orice activitate desfasurata de catre o persoana in scopul obtinerii de venit”* este foarte clara si face trimitere la intentia contribuabilului de a obtine venituri si nu la obligatia acestuia de a obtine venituri, si in nici un caz la o obligatie de a obtine acest venit in aceasi perioada fiscala.

In mod similar, art 21 alin. (1) prevede ca :

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. ”

Acest principiu nu stabileste in sarcina contribuabilului obligativitatea de a realiza venituri imediat pentru a putea considera o cheltuiala deductibila, ci face o legatura cu scopul in care a fost facuta cheltuiala, obtinerea de venituri urmand a fi demonstrata in viitor, la momentul in care acestea vor putea rezulta din procesul tehnologic, dupa punerea in functiune a instalatiilor, organizarea fluxului de productie, etc. In cazul societatii este evident ca totalitatea cheltuielilor inregistrate in anul 2004 au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, fapt confirmat si prin inceperea activitatii de productie in anul 2005 - respectiv realizarea de venituri impozabile incepand cu anul 2005.

Organul de inspectie fiscala foloseste in mod eronat conceptul de delimitare a exercitiilor considerand ca in cazul in care intr-un anumit exercitiu a fost efectuata o cheltuiala care nu are in contrapartida un venit in respectivul an fiscal, acea cheltuiala devine nedeductibila.

Modul in care organul de inspectie fiscala intelege sa aplice principiul independentei exercitiilor este in totala contradictie cu modul in care acesta este enuntat atat in OMF 1752/2005 unde se prevede ca: "*Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii sau platii acestor venituri si cheltuieli;*" cat si OMF 94/2001 care prevede ca: "*Se vor lua in considerare toate veniturile si cheltuielile corespunzatoare exercitiului financiar pentru care se face raportarea, fara a se tine seama de data incasarii sumelor sau a efectuarii platilor*".

Principiul independentei exercitiilor nu este incalcat de catre societate, ci dimpotriva, a fost respectat cu strictete, inregistrandu-se in fiecare an atat cheltuielile efectuate cat si veniturile obtinute, iar in cazul in care nu au fost obtinute venituri, contabilitatea a reflectat aceasta situatie reala.

Cauzele pentru care in anul 2004, societatea nu a obtinut si venituri din exploatare pot fi identificate prin analiza intregului proces necesar a fi parcurs de la crearea societatii si pana la punerea in fabricatie, in productie de serie, a liniilor tehnologice si echipamentelor din dotarea societatii.

Din intregul alin. (1) al Deciziei de impunere rezulta ca, in fapt, organul de inspectie fiscala a exclus de la deductibilitate toate cheltuielile anului 2004 nu pentru ca nu erau efectuate in scopul obtinerii de venituri, ci pentru ca nu s-au inregistrat venituri din exploatare in anul 2004, procedand deci de maniera nelegala si ajungand la o concluzie netemeinica.

In alin. (2) al Deciziei de impunere se reia acelasi „rationament” si se trage o concluzie bazata pe aceleasi fundamente fara baza legala, constatandu-se ca pentru anul 2005 cheltuielile nedeductibile fiscal sunt in suma de ... lei.

Petenta sustine ca nici pentru anul 2005 nu exista o analiza a structurii cheltuielilor nedeductibile, insa se precizeaza ca, din septembrie 2005 societatea a angajat personal, aceste cheltuieli fiind apreciate ca deductibile in Raportul de Inspectie Fiscala la pagina 8, pentru suma de ... lei.

Cu ocazia constatarii deductibilitatii cheltuielilor de personal, se afirma ca acestea au fost „efectuate pentru pregatirea sectorului productiv”; organul de inspectie fiscala se contrazice deoarece, daca se accepta deductibilitatea cheltuielilor de personal, ar trebui sa se accepte ca deductibile si cheltuielile materiale aferente activitatii acestui personal (energie, materiale, amortizare, obiecte de inventar, deplasari, combustibil, etc.) deoarece personalul angajat a utilizat in mod inevitabil si bunuri materiale si a ocazionat si alte cheltuieli in activitatea de pregatire a sectorului productiv.

Tot la alin. (2) al Deciziei de impunere se precizeaza „suma de ... lei inregistrata pe cheltuieli deductibile in anul 2005 reprezinta in fapt cheltuieli care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri in anul 2005”.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor de obtinerea unor venituri in acelasi exercitiu fiscal, in conditiile in care societatea desfasoara activitatea de productie care necesita timp indelungat pentru investitii, probe tehnologice, etc.

La alin. (3) din Decizia de impunere se retine faptul ca pierderea fiscala provine din vanzarea sub costul de productie catre persoana afiliata (...).

În această situație, având vedere faptul că între cele două societăți există relații de afiliere și totodată având în vedere faptul că între cele două societăți există și relații comerciale, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că valoarea tranzacțiilor dintre acestea care va fi recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață, folosindu-se aceeași metodă de calcul pentru perioada 2006-2008, respectiv cea prevăzută la art. 11 alin. (2) lit. b) [cost-plus], metoda care este prevăzută și în dosarul pretului de transfer prezentat de societate.

În cazul de față, în perioada 2006-2008 pretul de piață a fost calculat de către organul de inspecție fiscală în așa fel încât să acopere toate cheltuielile de exploatare ale societății proporțional cu venituri aferente persoanelor afiliate (63% în 2006; 33% în anul 2007; 35% în anul 2008) plus o marjă de profit stabilită de societate la pag. 21 din dosarul pretului de transfer de 18%.

În urma recalculării, a rezultat o diferență de venituri ce trebuie ajustată în suma totală de ... lei (... +...+ ...) lei.

Societatea susține că în cazul societății comerciale analizate, organul de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să ia în considerare dosarul prezentat de către personalul societății, fără informațiile și clarificările suplimentare.

Dosarul de preturi de transfer trebuie să pornească de la analiza funcțională a societăților din grup, pentru a se putea decide asupra corectei repartizări a veniturilor între acestea, proporțional cu activitățile pe care acestea le desfășoară în vederea îndeplinirii funcțiilor unei întreprinderi independente.

În majoritatea întreprinderilor multinaționale, unele activități care reprezintă funcțiuni proprii ale fiecărei entități (societăți comerciale) sunt realizate centralizat, de către o singură societate, cum ar fi spre exemplu, proiectarea, marketingul, publicitatea, logistica, cercetarea-dezvoltarea, etc. Apoi, costurile înregistrate de respectiva societate fie se repartizează între toate entitățile componente ale multinaționalei, fie se recuperează prin practicarea unor preturi corespunzătoare, respectiv sub cele de piață, pentru serviciile/produsele furnizate de către societatea beneficiară a marketingului, spre exemplu, către societatea care a prestat și suportat întregul marketing la nivel de grup. Analiza funcțională, parte componentă a dosarului preturilor de transfer, conform OMFP 222/2008 nu a fost efectuată corespunzător, în dosar figurând de fapt un fel de analiză preliminară, clar neîndeplinind cerințele economico-financiare la un dosar de preturi de transfer fiind mai mult o prezentare generală ale activității de societate și istoria ei.

Organul de inspecție fiscală a preluat din dosarul preturilor de transfer afirmația că produsele trebuie vândute la cost plus marjă de 18%, fără să ia în considerare contractul dintre părți, și a interpretat în mod eronat acest sistem denumit „cost plus”.

Marja de 18% este un procent de calcul care se aplică la cheltuielile variabile numai și numai în măsura în care pretul care reiese din acest calcul este un pret care este în concordanță cu nivelul pretului de piață.

În Raportul de Inspecție Fiscală nu se face vorbire despre termenii contractuali și, ca atare, nici nu se încearcă demonstrarea faptului că acel contract nu reflectă acorduri reale, fundamentate dintre părți.

Dosarul preturilor de transfer nici nu poate fi întocmit, conform OMFP nr. 222/2008 fără concursul grupului multinațional, singurul care poate cunoaște natura relațiilor economice dintre toate componentele grupului de societăți.

Societatea susține că metoda de calcul a pretului pentru tranzacțiile dintre părți, menționată în dosarul preturilor de transfer, și anume „cost plus” nu

corespunde functiunilor indeplinite in cadrul grupului de catre parti si nu este o metoda adecvata in cazul de speta.

Organul de inspectie fiscala nu explica in acest caz care au fost documentele in baza carora a tras concluzia ca societatea aplica metoda de calcul „Cost plus” pentru produsele livrate si nu face nici o referire la contractele pe care societatea le are incheiate cu beneficiarii, afiliati sau neafiliati. Astfel unicul argument in analiza preturilor de vanzare a produselor finite practicate de societate a fost Dosarul preturilor de transfer si analiza costurilor.

Societatea arata ca formula de calcul a pretului produselor folosite in calculatii este urmatoare: (Cost cu materia prima + Costuri de prelucrare + Costuri cu SDV-uri + Costuri cu prestatiile externe) x 18% cheltuieli indirecte = Costuri de productie totale iar prin inmultirea Costului de productie cu marja de profit rezulta Pretul de oferta.

Societatea sustine ca aceasta este pretul la care grupul isi propune sa comercializeze produsul respectiv catre consumatorul final, fie direct de la firma din Romania, fie prin intermediul firmei mama - cea care este partenera contractuala a beneficiarului final.

Petenta subliniaza ca marja de 18% - considerata de organul de inspectie fiscala ca marja de profit aplicabila tuturor produselor ce vor fi livrate catre societatea mama - reprezinta practic cota de cheltuieli indirecte care trebuie aplicata dupa totalizarea cheltuielilor directe - o interpretare total eronata a notiunii „ cost plus”-

II. Din verificarea documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat deficiente care au fost consemnate in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26.06.2009 si inregistrat sub nr. .../29.06.2009 in baza caruia s-a emis "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr..../29.06.2009.

Din verificarea efectuata organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2004 societatea nu a desfasurat activitate economica, respectiv activitatea prevazuta la codul Caen 2521: « Prelucrarea placilor, foliilor, tuburilor si profilelor din materiale plastice », fapt care rezulta din balantele de verificare aferente anului 2004.

De asemenea din analiza datelor inscrise in balantele de verificare aferente anului 2004 s-a constatat faptul ca societatea nu a avut angajati si nu a desfasurat activitate economica, inregistrand venituri.

Intrucat in anul 2004 societatea nu a desfasurat activitate de productie si totodata avand in vedere faptul ca in anul 2004 societatea a realizat pierdere, organul de inspectie fiscala a procedat la analiza cheltuielilor inregistrate de societate in evidenta contabila constatand faptul ca cheltuielile in anul 2004 nu sunt efectuate de societate in scopul realizarii de venituri.

Conform balantei de verificare din luna decembrie 2004 sunt rediate detaliat cheltuielile inregistrate de societate in evidenta contabila in perioada martie 2004 - decembrie 2004 (perioada in care nu a desfasurat activitate economica) care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri, fiind incalcat astfel principiul independentei exercitiului din Legea nr. 82/1991 republicata cu modificarile ulterioare.

Valoarea totala a cheltuielilor care nu au fost efectuate de societate in scopul realizarii de venituri in perioada 01.03.2004 - 31.12.2004 sunt in suma totala de ... lei.

Totodata se mentioneaza faptul ca din suma totala de ... lei au fost raportate de societate ca si cheltuieli nedeductibile fiscal prin declaratia anuala privind impozitul pe profit suma de ... lei, rezultand astfel o diferenta de cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor in suma de ... lei (... lei - ... lei).

Conform prevederilor art. 21 - (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare se prevede: « *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare* ».

Tinand cont de cheltuielile nedeductibile fiscal constatate de organul de inspectie fiscala a fost recalculata pierderea fiscala aferenta anului 2004 de la suma de ... lei la suma de ... lei.

In anul 2005 societatea a inregistrat conform balantei de verificare din luna decembrie 2005 o pierdere contabila in suma totala de ... lei iar conform declaratiei de impozit pe profit inregistrata la AFP Lugoj sub nr..../09.03.2006 raporteaza o pierdere fiscala in suma de ... lei.

Din verificarea efectuata se constata faptul ca in luna decembrie 2005 societatea a inceput activitatea prevazuta la codul Caen 2521: « Prelucrarea placilor, foliilor, tuburilor si profilelor din materiale plastice », fapt care rezulta din balanta de verificare aferenta lunii decembrie 2005.

De asemenea din analiza datelor inscrise in balantele de verificare aferente anului 2005 s-a constatat faptul ca incepand cu luna septembrie 2005 societatea a angajat personal atat pentru sectorul productiv cat si pentru cel administrativ mai precis au fost angajate cheltuieli cu salariile pentru instruirea personalului in vederea inceperii activitatii de productie in suma totala de ... lei.

In anul 2005 societatea a inregistrat venituri din vanzarea produselor finite doar in suma totala de ... lei, activitatea de productie incepand preponderent doar in luna ianuarie 2006.

Tinand cont de aspectul relatat mai sus, mai precis avand in vedere faptul ca in anul 2005 societatea a realizat pierdere, organul de inspectie fiscala a procedat la analiza cheltuielilor inregistrate de societate in evidenta contabila constatand faptul ca o parte din cheltuieli in anul 2005 nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri.

Conform balantei de verificare din luna decembrie 2005 sunt redade detaliat cheltuielile inregistrate de societate in evidenta contabila in perioada ianuarie 2005 - decembrie 2005 (perioada in care nu a desfasurat activitate economica).

Prin urmare organul de inspectie fiscala constata ca aceste cheltuieli nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri, nefiind respectat astfel principiul independentei exercitiului din Legea nr. 82/1991 republicata.

Valoarea totala a cheltuielilor care nu au fost efectuate de societate in scopul realizarii de venituri in perioada 01.01.2005-31.12.2005 sunt in suma totala de ... lei.

Din verificarea efectuata se constata faptul ca societatea indeplineste conditiile legale de deductibilitate pentru suma de ... lei reprezentand cheltuieli de personal efectuate pentru pregatirea sectorului productiv. De asemenea s-a constatat faptul ca au fost raportate de societate ca si cheltuieli nedeductibile fiscal prin declaratia anuala privind impozitul pe profit suma de ... lei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, se constata faptul ca din totalul cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila aferenta anului 2005 controlul constata ca societatea indeplineste conditiile legale de deductibilitate doar pentru cheltuielile

cu salariile in suma de ... lei. Prin urmare, rezulta ca diferenta de cheltuieli in suma de ... lei nu sunt aferente veniturilor in anul 2005, fapt care rezulta din anexa nr.7.

Conform prevederilor art.21 - (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare se prevede: « *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare* ».

Sintetizand toate aspectele mai sus prezentate, respectiv tinand cont de cheltuielile nedeductibile fiscal constatate de organul de inspectie fiscala a fost recalculata pierderea fiscala aferenta anului 2005, rezultand la finele anului 2005 o pierdere fiscala de recuperat in suma de ... lei, fata de cea declarata de societate in suma de ... lei.

Incepand cu luna ianuarie 2006 societatea incepe sa desfasoare activitate de productie constand in fabricarea usilor de garaje.

Productia realizata a fost destinata in proportie de 63 % la extern si 37 % la intern, principalul client fiind societatea ... din Germania.

Intre S.C. ... SRL ... si ... SRL din exista relatii de afiliere in intelesul prevederilor art.7, pct.21, lit.c din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, respectiv in anul 2006 (,,) din Germania detine 100 % din capitalul social al S.C. (...) SRL (...). Asociatul unic al societatii, respectiv S.C. (...) SRL este si principalul client al societatii din Romania.

Asa cum s-a mentionat mai sus pentru anul 2006, societatea a raportat la organul fiscal, prin declaratia de impozit pe profit depusa sub nr.../16.04.2007, o pierdere contabila in suma de lei si o pierdere fiscala in suma de ... lei.

Pierderea fiscala de ... lei este inregistrata in registrul de evidenta fiscala completat de societate conform prevederilor pct. 15 din H.G. nr. 44/2004.

Conform datelor inscrise in documentele mentionate, pierderea contabila provine cu precadere din activitatea de exploatare.

Astfel, din totalul pierderii contabile la 31.12.2006 in suma de ... lei, pierderea din activitatea de exploatare este de ... lei si reprezinta 98% din totalul pierderii contabile.

In timpul verificarii fiscale s-a procedat la analiza pierderii aferenta anului 2006, rezultand urmatoarele:

-productia realizata si vanduta este contabilizata in conturile 345"Produse finite" si 348"Diferente de pret la produse finite". Ciclul de productie al produselor fabricate este un ciclul scurt, perioada de realizare fiind cuprinsa intre cateva zile si maxim o luna, livrarea fiind efectuata in momentul finalizarii produselor finite.

In aceste conditii, societatea nu utilizeaza contul 331"Productie in curs de executie", iar conturile 345"Produse finite" si 348"Diferente de pret la produse finite" sunt de regula soldate la finele lunii, -societatea nu conduce contabilitate de gestiune conform prevederilor art.I din Legea nr. 82/1991 decat pana in luna august 2006, conditii in care pentru perioada septembrie 2006 - decembrie 2006 organul de inspectie fiscala nu a putut identifica elementele de cheltuieli de exploatare incluse in costurile de productie in conditiile in care nu a fost condusa contabilitatea de gestiune decat pana in luna august 2006 se apreciaza ca diferentele dintre costurile efective si totalul cheltuielilor de exploatare provin din cheltuielile generale de administratie si cele de desfacere,cheltuieli care de regula nu sunt cuprinse in costurile de productie.

- referitor la veniturile realizate din vanzarea produselor finite catre societatea afiliata din Germania, controlul constata ca acestea sunt inferioare costurilor efective

ale produselor finite livrate. Astfel, diferentele dintre costurile efective de productie, mai mari si veniturile facturate, mai mici, pentru fiecare trimestru in parte sunt prezentate detaliat in anexa nr.8.

Din verificarea descarcarii de gestiune de la finele anului 2006 rezulta faptul ca, conform rulajelor cumulate creditoare al contului 345 "Produse Finite" si ct 348 "Diferente de pret la produse finite" se constata ca societatea a descarcat din gestiune produse finite in valoare totala de ... lei (...+...) lei iar conform rulajului cumulat al contului 701 "Venituri din vanzarea produselor finite" reiese ca a vandut produse finite la valoarea de ... lei.

Rezulta din cele mai sus mentionate, ca fenomenul economic care sta la baza pierderii contabile pana la finele anului 2006 in suma de ... lei, consta in vanzarea produselor finite sub costurile de productie, diferenta dintre costuri si venituri la data de 31.12.2006 fiind de ... lei.

Din totalul veniturilor realizate de societate din vanzarea produselor finite in anul 2006, venituri in suma de ... lei si reflectate in rulajul cumulat al contului 701 "Venituri din vanzarea produselor finite", veniturile facturate catre societatea afiliata din Germania sunt in suma de ... lei si reprezinta 63 % din total venituri inregistrate in contul 701.

Reprezentantii societatii din perioada verificata, nu au justificat controlului, care au fost motivele pentru care pretul de livrare a produselor finite nu a fost negociat cu clientul din Germania, la o valoare care sa acopere cel putin costurile de productie, fapt care rezulta din anexa nr.7.1.

Conform prevederilor art.11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal rep. *"In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de plata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei.*

In baza prevederilor legale mai sus mentionate, precum si in baza prevederilor art. 67, alin(1) si (2) din O.G.nr. 92/2003 privind estimarea bazei de impunere, in timpul controlului veniturile din vanzarea produselor finite au fost ajustate, pentru a reflecta pretul de piata al produselor. In vederea ajustarii veniturilor, a fost aplicata metoda cost plus, metoda prevazuta la art. II, alin (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 si care prevede ca: *"pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare;*

In timpul controlului, veniturile inregistrate de societate, au fost ajustate la nivelul costurilor de exploatare aferente persoanelor afiliate (63% din cheltuieli de exploatare majorate cu o marja de profit prevazuta de societate in dosarul preturilor de transfer de 18%, rezultand venituri ajustate si diferente dintre veniturile ajustate si cele inregistrate in contabilitate, dupa cum urmeaza:

Explicatii	31.12.2006
Venituri ajustate
Venituri inregistrate in contabilitate
Diferente

Cu diferentele mai sus mentionate, a fost recalculat in timpul controlului pierderea fiscala/profitul impozabil aferente anului 2006.

Urmare a ajustarii veniturilor si totodata tinand cont si de pierderea fiscala recalculata din anul 2005 si 2004 rezulta ca societatea datoreaza la finele anului 2006 un impozit pe profit in suma totala de ...lei aferent unei baze de impozitare de ... lei.

Totodata pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de ... lei conform prevederilor art. 120 din O.G nr. 92/2003 republicata cu modificarile ulterioare.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, precum si referatul nr. .../10.11.2009, biroul investit cu solutionarea contestatiei constata urmatoarele:

1) societatea a diminuat profitul impozabil cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei la nivelul anului 2004 si in suma de ... lei la nivelul anului 2005.

2) incepand cu luna ianuarie 2006 societatea a inceput sa desfasoare activitate de productie constand in fabricarea usilor de garaje, principalul client fiind societatea (...) din Germania care detine 100 % din capitalul social al S.C. (...) SRL ..., intre cele doua societati existand relatii de afiliere in intelesul prevederilor art.7, pct.21, lit. c din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

1. a) Referitor la diminuarea profitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei la nivelul anului 2004, organul de solutionare a contestatiei constata ca societatea a inregistrat pierdere contabila in suma de ... lei iar conform declaratiei de impozit pe profit a raportat o pierdere fiscala in suma de ... lei.

Din balantele de verificare aferente anului 2004 rezulta ca in perioada 01.03.2004 - 31.12.2004 societatea nu a avut angajati si nu a desfasurat activitate economica, neinregistrand venituri, fapt ce denota ca cheltuielile ocazionate in cursul anului 2004 nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri.

Societatea a incalcat prevederile art. 21 - (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare: « *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare* ».

Societatea afirma ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere veniturile financiare inregistrate in anul 2004, in suma totala de ... lei.

Organul de solutionare a contestatiei constata ca afirmatia petentei este nefondata intrucat la determinarea cheltuielilor nedeductibile au fost luate in calcul veniturile financiare.

Suma de ... lei reprezinta in fapt cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor in anul 2004, iar aceste cheltuieli se compun conform contului de profit si pierdere din bilantul contabil pe anul 2004, din cheltuieli privind materii prime si materiale consumabile, alte cheltuieli materiale si alte cheltuieli de exploatare, cheltuieli cu impozite si taxe etc.

In mod legal organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala aferenta anului 2004 de la suma de ... lei la suma de ... lei.

1. b) Referitor la diminuarea profitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei la nivelul anului 2005

In luna decembrie 2005 societatea a inceput activitatea prevazuta la codul Caen 2521: « Prelucrarea placilor, foliilor, tuburilor si profilelor din materiale plastice », fapt care rezulta din balanta de verificare aferenta lunii decembrie 2005.

Incepand cu luna septembrie 2005 societatea a angajat personal atat pentru sectorul productiv cat si pentru cel administrativ mai precis au fost angajate cheltuieli cu salariile pentru instruirea personalului in vederea inceperii activitatii de productie in suma totala de ... lei.

Organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca societatea indeplineste conditiile legale de deductibilitate pentru cheltuielile de personal efectuate pentru pregatirea sectorului productiv in suma de ... lei iar aceste cheltuieli au fost considerate de organul de inspectie fiscala ca fiind deductibile fiscal.

Intrucat in anul 2005 societatea a realizat pierdere, organul de inspectie fiscala a procedat la analiza cheltuielilor inregistrate de societate in evidenta contabila constatand faptul ca o parte din cheltuieli privind materii prime si materiale consumabile, alte cheltuieli materiale si alte cheltuieli de exploatare, cheltuieli cu impozite si taxe etc nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri.

Conform prevederilor art.21 - (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare se prevede: « *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare* ».

Valoarea totala a cheltuielilor care nu au fost efectuate de societate in scopul realizarii de venituri in perioada 01.01.2005 - 31.12.2005 sunt in suma totala de ... lei. In mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

2) Referitor la exercitiul financiar al anului 2006

Incepand cu luna ianuarie 2006 societatea a inceput sa desfasoare activitate de productie constand in fabricarea usilor de garaje iar principalul client a fost societatea (...) din Germania care este si asociatul unic al S.C. (...) SRL.

Prin urmare intre S.C. (...) SRL (...) si (...) din Germania exista relatii de afiliere in intelesul prevederilor art.7, pct. 21, lit. c din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Pentru anul 2006, societatea a raportat la organul fiscal, prin declaratia de impozit pe profit depusa sub nr....., o pierdere contabila in suma de ... lei si o pierdere fiscala in suma de ... lei.

Din totalul pierderii contabile la 31.12.2006 in suma de ... lei, pierderea din activitatea de exploatare este de ... lei si reprezinta ... din totalul pierderii contabile.

Din analiza pierderii aferenta anului 2006, organul de solutionare a contestatiei a constatat ca veniturile realizate din vanzarea produselor finite catre societatea afiliata din Germania sunt inferioare costurilor efective ale produselor finite livrate.

Din verificarea descarcarii de gestiune de la finele anului 2006 a rezultat faptul ca societatea a descarcat din gestiune produse finite in valoare totala de ... lei in conditiile in care a vandut produse finite la valoarea de ... lei.

Acest aspect denota faptul ca fenomenul economic care sta la baza pierderii contabile pana la finele anului 2006 in suma de ... lei, consta in vanzarea produselor finite sub costurile de productie, diferenta dintre costuri si venituri la data de 31.12.2006 fiind de ... lei.

Din totalul veniturilor realizate de societate din vanzarea produselor finite in anul 2006 in suma de ... lei, veniturile facturate catre societatea afiliata din Germania sunt in suma de ... lei si reprezinta 63 % din total venituri inregistrate in contul 701.

Conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal rep. *"In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de plata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei.*

In baza prevederilor legale mai sus mentionate, precum si in baza prevederilor art. 67, alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind estimarea bazei de impunere, in mod legal organul de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor din vanzarea produselor finite, pentru a reflecta pretul de piata al produselor.

In vederea ajustarii veniturilor, a fost aplicata metoda cost plus, metoda prevazuta la art.11, alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 si care prevede ca: *"pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare;*

In timpul controlului, veniturile inregistrate de societate, au fost ajustate la nivelul costurilor de exploatare aferente persoanelor afiliate (63% din cheltuieli de exploatare majorate cu o marja de profit prevazuta de societate in dosarul preturilor de transfer de 18%, rezultand venituri ajustate si diferente dintre veniturile ajustate si cele inregistrate in contabilitate, la 31.12.2006 dupa cum urmeaza:

- venituri ajustate ... lei
- venituri inregistrate in contabilitate ... lei
- diferente ... lei

Urmare a ajustarii veniturilor si totodata tinand cont si de pierderea fiscala recalculata din anul 2005 si 2004 in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii la finele anului 2006 un impozit pe profit in suma totala de ... lei aferent unei baze de impozitare de ... lei.

Totodata pentru diferenta suplimentara de impozit pe profit au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de ... lei conform prevederilor art. 120 din O.G nr. 92/2003 republicata cu modificarile ulterioare.

Organul de solutionare a contestatiei constata ca desi prin dosarul preturilor de transfer societatea arata de ce utilizeaza metoda de calcul cost-plus, si implicit marja de profit aplicata (nominalizata la nivelul mediu de 18%), in detrimentul metodei compararii preturilor, totusi prin contestatia formulata face referire la faptul ca organul de inspectie fiscala nu trebuia sa ia in considerare dosarul pus la dispozitie de reprezentantii societatii si inregistrat la DGFP ... sub nr. ..., fara informatii si clarificari suplimentare.

De mentionat faptul ca din aceste informatii suplimentare, pe care petenta considera ca nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala ar reiesi o medie a marjei de profit de 17,5% $[(5+30)/2]$, aproximativ egala cu marja inscrisa de reprezentantii societatii la pagina 21 din dosarul preturilor de transfer, si cu marja utilizata de organele de inspectie fiscala la ajustarea veniturilor societatii (in speta 18%).

Referitor la modul de aplicare a metodei de calcul cost - plus organul de solutionare a contestatiei constata ca s-a facut in conformitate cu prevederile art.11 (2) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata, potrivit caruia *„in cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a*

cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei" si conform art. 11 (2), lit.b) „pretul de piata se stabileste pe baza costului bunului sau al serviciului asigurat prin tranzactie majorat cu marja de profit corespunzatoare”.

In concluzie afirmatiile societatii sunt total nefondate, deoarece organul de inspectie fiscala a procedat la respectarea prevederilor legale mai sus amintite, tinand cont atat de metoda de calcul utilizata de societate cat si de marja de profit de 18%, care se aplica la toate produsele societatii.

In mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii la finele anului 2006 un impozit pe profit in suma totala de ... lei si majorari de intarziere in suma totala de ... lei in baza prevederilor de art.119 si 120 din OG nr. 92/2003 rep. cu modificarile ulterioare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul actelor normative legale enumerate in prezenta decizie si coroborate cu art. 216 din O.G. nr. 92/24.12.2003 rep. titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale, se

DECIDE:

1) respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de ... lei, care reprezinta:

- impozit pe profit: ... lei
- majorari de intarziere: ... lei

2) prezenta decizie se comunica la:

- S.C. (...) SRL
- D.G.F.P. (...) - Activitatea de inspectie fiscala, cu aplicarea prevederilor pet. 7.5 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legate la Tribunalul (...) in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR COORDONATOR