

DECIZIE nr.

privind contestația formulată de SC X SRL
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr./21.08.2013 și la D.G.R.F.P
Timișoara sub nr./06.09.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Inspekția Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii Arad cu adresa nr./20.08.2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./21.08.2013, asupra contestației formulate de

SC X SRL
cu sediul în, jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspekție Fiscală Arad sub nr./14.08.2013, iar în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 17 din O.U.G. nr. 74/2013 coroborat cu art. 13 din H.G. nr. 520/2013 și art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații a procedat la analizarea dosarului contestației înregistrat la organul competent în soluționare sub nr./06.09.2013, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală F-AR nr./10.07.2013 emisă în baza Raportului de inspekție fiscală încheiat în data de 10.07.2013, înregistrat la Activitatea de Inspekție Fiscală Arad sub nr. F-AR/10.07.2013 solicitând anularea parțială a acesteia și a măsurilor dispuse prin aceasta.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală F-AR nr./10.07.2013 s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale în cuantum de lei reprezentând:

- impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei aferent perioadei 01.01.2009 – 31.12.2011
- majorări de întârziere aferente în sumă de lei aferente perioadei 25.03.2013 – 10.07.2013.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, d-nul în calitate de administrator și poartă ștampila societății, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr./10.07.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad solicitând:

1. anularea parțială a bazei impozabile stabilite suplimentar pentru suma de ... lei(.... lei + ... lei + ... lei + ... lei) reprezentând vânzări de bunuri către CCSA la același preț cu care acestea au fost achiziționate cât și anularea impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei și a obligațiilor fiscale accesorii aferente în sumă de lei

2. anularea parțială a cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii considerate de organele de inspecție fiscală cheltuieli nedeductibile și care nu se reportează în perioada următoare respectiv a sumei de lei (din totalul de lei) după cum urmează:

- aferent anului 2009: pentru suma de ... lei (din totalul de ... lei);
- aferent perioadei fiscale 01.01.2010-30.09.2010: pentru suma de lei (din totalul de lei);
- aferent perioadei fiscale 01.10.2010-31.12.2010: pentru suma de lei (din totalul de lei)
- aferent anului 2011: pentru suma de lei (din totalul de lei), invocând în susținerea contestației următoarele motive:

Referitor la capătul de cerere nr.1 petenta susține că:

Între SC X SRL (denumită) și CCSA (denumită) s-au derulat tranzacții reciproce în limita prevederilor din legislația fiscală internă și cu respectarea Liniilor directoriale ale OCDE.

Modul de derulare a tranzacțiilor reciproce dintre x și CP și metodologia de calcul a prețurilor de transfer au fost prezentate detaliat în Dosarul prețurilor de transfer prezentat organelor de inspecție fiscală.

Petenta a depus dosarul prețurilor de transfer la AIF Arad sub nr./15.10.2012 în care a arătat că prețurile de transfer practicate în cadrul tranzacției constând în vânzarea de materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar de către x către CP respectă principiul valorii de piață așa cum acesta este definit de legislația din România, susținând că prețurile la care x vinde materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar către CP din Portugalia sunt aceleași cu cele practicate de către furnizorii independenți care vând acele bunuri către X.

În acest caz, susține că, vânzarea unui produs la același preț la care acesta a fost achiziționat este în conformitate cu regulile de prețuri de transfer din următoarele motive:

- în general tranzacțiile constând în vânzarea de materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar au un caracter ocazional, fiind desfășurate într-o perioadă limitată de timp în cazul în care un proiect este transferat de la x către CP din Portugalia sau în cazul proiectelor desfășurate în comun de către petenta x și CPT

- petenta achiziționează inițial respectivele materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar cu scopul de a obține produse

finite aferente proiectului pe care îl gestionează. Având în vedere că respectivul proiect este transferat sau desfășurat în comun cu firma portugheza CP și faptul că petenta nu mai poate utiliza acele bunuri pentru alte proiecte, aceasta nu mai are nevoie de astfel de materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar. Prin urmare le vinde companiei companiei CP care le va utiliza în cadrul activităților productive specifice proiectului transferat sau desfășurat în comun cu aceasta

- petenta nu aduce modificări materiilor prime, materialelor consumabile, pieselor de schimb și obiectelor de inventar vândute către C PT, persoana juridică afiliată și nici nu desfășoară activități suplimentare cu privire la acestea care să atragă o remunerație suplimentară convenită companiei din România.

- aceeași metodologie de determinare a prețurilor de transfer este aplicată și de către CP în situația în care aceasta vinde materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar către partea sa afiliată X RO.

În ceea ce privește costurile cu transportul materiilor prime, materialelor consumabile, pieselor de schimb și obiectelor de inventar din România în Portugalia, petenta arată că acestea au fost refacturate către C PT, astfel că, întrucât onorariile aferente serviciilor de transport prestate de furnizorul independent sunt refacturate de către X fără a adăuga o marjă de profit către C PT, rolul său este cel al unui intermediar în conformitate cu regulile de prețuri de transfer.

Totodată arată că, în tranzacțiile analizate firma X nu se comportă ca un comerciant în sensul că nu cumpără materii prime cu scopul de a le revinde, ci le vinde atunci când ele nu mai sunt necesare procesului de producție și că, aferent acestor vânzări, nu îi sunt aplicabile, în nici un caz, dispozițiile art. 17 din OG nr.99/2000, invocate de organul de inspecție fiscală.

Referitor la capătul de cerere nr.2 petenta susține că:

În Decizia de impunere contestată, organul de inspecție fiscală nu prezintă motivul de fapt pentru care considera că nu are dreptul de a reporta în perioada următoare cheltuielile cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor contractate de la partea sa afiliată, ci prezintă ca motiv de fapt concluzia trasă în urma analizării dosarului prețurilor de transfer.

Analizând detaliile legate de aceste tranzacții așa cum au fost prezentate în dosarul prețurilor de transfer, petenta arată că:

- sumele împrumutate petentei de către CP au fost obținute cu titlu de împrumut de către C PT de la părți independente din Portugalia. Petenta a apelat la sprijinul acestei părți afiliate, întrucât condițiile de creditare ale C PT în relația cu părți independente sunt mult mai avantajoase decât cele pe care le-ar fi putut obține X pe piața locală de la părți independente

- costul finanțării (dobânda) stabilit în contractele de împrumut încheiate între CP și X a fost stabilit ținând cont de costurile de finanțare suportate de CP referitoare la împrumuturile contractate de compania din Portugalia de la părți independente.

- împrumutul primit de CP a fost necesar petentei fiind utilizat pentru finanțarea activităților sale curente.

- ratele medii ale dobânzilor percepute de către CP pentru împrumuturile acordate către petenta nu depășesc ratele de dobândă practicate de instituțiile de credit din România, prețul de transfer respectiv dobânda în cadrul acestor tranzacții fiind stabilit în conformitate cu principiul valorii de piață, așa cum acesta este definit de legislația din România și de Liniile directoare ale OCDE.

În raport de cele prezentate mai sus, societatea petentă solicită admiterea contestației și anularea actelor atacate.

II. Verificarea impozitului pe profit s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003, organele de control solicitând petentei întocmirea dosarului prețurilor de transfer deoarece petenta se află în relații de afiliere cu principalul furnizor și client SA din Portugalia, denumita de petenta în contestația formulate C PT, această societate fiind asociat unic al societății verificate.

Perioada verificata: 01.01.2009 – 31.12.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. În perioada verificată SC X SRL a înregistrat frecvent vânzarea unor mărfuri către SC SA persoana afiliată la același preț cu care acestea au fost achiziționate cu toate că acestea au generat cheltuieli (cheltuieli de depozitare, cheltuieli de manipulare etc). Astfel, au considerat ca fiind încălcate prevederile art. 17 din O.G. nr. 99/2000 cu modificările și completările ulterioare și art. 19, alin.1, art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare.

Conform art. 11, alin. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și punctul 24, pct. 25, pct. 31, pct. 34 din H. G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a ajustat veniturile realizate din vânzarea mărfurilor către societatea ...SA. Ajustarea s-a efectuat prin metoda comparării prețurilor, astfel au fost identificate tranzacțiile la care SC X SRL a aplicat adaos comercial, s-a determinat adaosul mediu, iar suma adaosului mediu s-a aplicat asupra tranzacțiilor care au făcut obiectul ajustării (adică asupra acelor tranzacții prin care SC X SRL a vândut mărfuri la același preț la care le-a achiziționat.)

În consecință, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil aferent perioadei 2009 - 2011 cu următoarele sume:

- profitul impozabil al anului 2009 a fost majorat cu suma de lei;
- profitul impozabil al perioadei 01.01.2010-30.09.2010 a fost majorat cu suma de lei
- profitul impozabil al perioadei 01.10.2010-31.12.2010 a fost majorat cu suma de lei;
- profitul impozabil al anului 2011 a fost majorat cu suma de lei.

2. În perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011 SC X SRL a înregistrat în contabilitate împrumuturi acordate de partea sa afiliatăSA din Portugalia.

În baza acestor contracte de împrumut SA din Portugalia a facturat dobânzi către X SRL care au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 666 "Cheltuieli privind dobanzile". Pentru anii 2009, 2010 și 2011 petenta a calculat

gradul de îndatorare al capitalului stabilind faptul ca acest grad este mai mare de 3. În consecință, petenta a stabilit ca aceste cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar facturate de către SA din Portugalia sunt nedeductibile la calculul masei profitului impozabil în anul facturării, fiind reportate în anul următor.

În urma analizării modului de derulare a tranzacțiilor reciproce dintre societatea petenta și partea sa afiliatăSA din Portugalia și a datelor din contabilitatea petentei, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor de creditare efectuate de societatea afiliată SA din Portugalia în beneficiul petentei, în perioada 2008-2011, în baza prevederilor art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal considerand că, sumele facturate cu titlu de dobânzi de întârziere aferente sumelor considerate împrumuturi de către SC X SRL sunt cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, fara ca societatea petenta sa aibă dreptul de a reporta aceste cheltuieli in perioada următoare, neavând un scop economic și nefiind specifice unor tranzacții desfășurate între persoane juridice independente conform prevederilor art. 11, alin. 1 și 2, art. 21, alin. 1, art. 21, alin. 4, lit. e din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 24, pct. 31, pct. 34, pct. 38, pct. 43 din H. G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare după cum urmează:

- cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii aferente anului 2009 în sumă totală de lei din care se contestă suma de lei, considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil al anului 2009 fără a se reporta în perioada următoare:

- cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii aferente perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010 în sumă totală de lei din care se contestată suma de lei, considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010 fără a se reporta în perioada următoare;

- cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii aferente perioadei 30.09.2010 – 31.12.2010 în sumă totală de ... lei din care contestată suma de ... lei, considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent perioadei 30.09.2010 – 31.12.2010 fără a se reporta în perioada următoare;

- cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii aferentă anului 2011 în sumă totală de ... lei, considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2011 fără a se reporta în perioada următoare.

III. S.C. X S.R.L., cu sediul în este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/.../2004, are cod unic de înregistrare ... și are ca obiect principal de activitate,,) ” – cod CAEN

În legătură cu capătul de cerere privind măsura ajustării veniturilor impozabile aferente perioadei 2009 - 2011 pentru vânzările de mărfuri

efectuate de petentă către C..... din Portugalia la același preț cu care acestea au fost achiziționate, s-au reținut următoarele:

În fapt, S.C. X S.R.L. este o persoană juridică română al cărui asociat unic este firma din Portugalia, petenta fiind astfel o persoană juridică română afiliată cu firma din Portugalia.

În perioada verificată petenta a înregistrat vânzarea unor materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar către SC SA persoana juridică afiliată la același preț cu care acestea au fost achiziționate, în condițiile în care petentei acestea i-au generat și cheltuieli de manipulare și depozitare.

Pentru a justifica modul de derulare a tranzacțiilor reciproce dintre petenta și partea sa afiliată SA în ceea ce privește vânzarea unor materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar către SC SA persoana juridică afiliată la același preț cu care acestea au fost achiziționate, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală Dosarul prețurilor de transfer.

Conform art. 11, alin. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și punctul 24, pct. 25, pct. 31, pct. 34 din H. G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de control au ajustat veniturile realizate din vânzarea de materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar către SC ... SA persoana juridică afiliată la același preț cu care acestea au fost achiziționate, în sensul majorării lor considerând ca au fost încălcate prevederile art. 17 din O.G. nr. 99/2000 cu modificările și completările ulterioare și art. 19, alin.1, art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare.

În drept, art.19 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință, 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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Așa cum prevede art. 11, alin. (2) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele 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 de liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare economică.

Astfel că, în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate autoritățile pot ajusta veniturile sau cheltuielile pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate prin estimarea prețului de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării având în vedere prețul de piață practicat de alte entități independente pentru produse sau servicii comparabile, folosind metoda cea mai adecvată situației de fapt.

Conform prevederilor pct.22 și pct. 32 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

“ 22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidente nu reflecta profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidentelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.[...]

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul

tranzacției. In acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvata dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

(...)”

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. In 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.”

Conform prevederilor pct. 33, pct. 34 și pct. 35 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum acestea au fost modificate de pct. 3, lit. A art. I din Hotărârea Guvernului nr. 791/2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 542 din 3 august 2010:

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

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

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

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul

furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

35. La aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind 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 afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al preturilor", practică ce 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 veniturilor sau a cheltuielilor oricărui dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Pentru realizarea unui echilibru între organele de inspecție fiscală și contribuabil privind analizarea tranzacțiilor este necesar să fie luate în considerare toate aspectele sistemelor relevante în acest caz de prețuri de transfer, cel mai important aspect fiind prezentarea și obținerea de probe.

Ca și contribuabilul, organele de inspecție fiscală au obligația probatorie în propriile sale relații cu societatea verificată.

Procedura de verificare a preturilor de transfer trebuie întreprinsă pe cale amiabilă, atât societatea verificată cât și organul de inspecție fiscală vor stabili informații relevante pentru circumstanțele cazului privind prețurile de transfer. Din acest motiv nu trebuie să fie definit cazul în mod particular ci în mod generalizat pentru că sunt caracteristici diferite pentru fiecare tranzacție, în funcție de care se stabilește prețul de transfer.

Acestea ar putea include, natura, termenii tranzacției, condițiile economice, bunurile implicate în tranzacție, modul în care produsele și serviciile care fac obiectul tranzacției circula între societățile afiliate, schimbările produse în condițiile comerciale sau renegocierile acordurilor existente. Ar putea include de asemenea o descriere a circumstanțelor oricăror tranzacții cunoscute, dintre contribuabil și o parte neafiliată, similara tranzacției cu o companie afiliată străină și orice informație care ar putea indica dacă sunt circumstanțe comparabile, dacă au intrat într-o

tranzacție structurată, asemănător. Alte informații utile pot include *o lista a tuturor societăților comparabile cunoscute care au tranzacții controlate.*

În acest sens este aplicabil Ordinul nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, dat în aplicarea prevederilor art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(2) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer. Conținutul dosarului prețurilor de transfer va fi aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că, în perioada verificată, petenta a înregistrat vânzarea unor materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar către SC SA, persoana juridică afiliată, la același preț cu care acestea au fost achiziționate, acesta reprezentând în fapt prețul plătit inițial către furnizorii independenți fără a adăuga vreo marja de profit. Totodată petenta a înregistrat și vânzarea unor produse finite către compania SA la prețul la care respectivele produse finite vor fi vândute către clientul final.

Așa cum rezulta din analiza dosarului prețurilor de transfer existent în fotocopie la dosarul cauzei, tranzacțiile constând în vânzarea de materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar au un caracter ocazional și s-au desfășurat într-o perioadă limitată de timp în cazul transferului unor proiecte către compania SA sau în cazul proiectelor desfășurate în comun de către cele două companii din cadrul grupului, iar în urma vânzării acestora compania ... SA le va utiliza în cadrul activităților productive specifice proiectului transferat sau desfășurat în comun cu aceasta, aspecte care nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală.

În contestația formulată petenta susține că nu a adus modificări materiilor prime, materialelor consumabile, pieselor de schimb și obiectelor de inventar vândute către CP și nici nu desfășoară activități suplimentare cu privire la acestea care să atragă o remunerație suplimentară convenită companiei din România și că aceeași metodologie de determinare a prețurilor de transfer este aplicată și de către ... din Portugalia în situația în care aceasta vinde materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar către partea sa afiliată ... România.

Or, în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție s-au limitat să stabilească că petenta a încălcat prevederile art. 17 din OG nr.17/2000 procedând la ajustarea veniturilor realizate din vânzarea mărfurilor către firmaSA prin metoda comparării prețurilor, fără să proceda la o analiză temeinică a tuturor circumstanțelor edificatoare în ceea ce privește, natura, termenii tranzacției, bunurile implicate în tranzacție, modul în care produsele care fac obiectul tranzacției au circulat între societățile afiliate și fără să proceda la analiza motivelor pentru care petenta a vândut materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar către SC SA, persoana

juridică afiliată la prețul de achiziție al acestora, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei se constata ca funcția îndeplinită de SC X SRL în cadrul grupului este legată de activitatea de producție, obiectul de activitate al petentei constând în producția de huse din piele, țesături și vinilin și accesorii și că în tranzacțiile analizate petenta nu se comportă ca și un comerciant, în sensul că, nu cumpără materii prime, materiale consumabile, piese de schimb cu scopul de a le revinde, ci le vinde atunci când ele nu mai sunt necesare procesului de producție, în cazul transferului unor proiecte către compania .. SA sau în cazul proiectelor desfășurate în comun de către cele două companii din cadrul grupului

Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației constată faptul că, deși, cele două firme sunt afiliate, tranzacția nu a fost analizată avându-se în vedere relația de afiliere în sensul luării în considerare a circumstanțelor aferente contribuabilului așa cum se prevede la art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și/sau la art.19 alin.5 din același act normativ.

Totodată din raportul de inspecție fiscală și din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă că organele de inspecție fiscală au verificat și obținut informații referitoare la operațiuni similare de vânzări de bunuri, operațiuni efectuate pe piața internă de societăți similare, cu atât mai mult cu cât, așa cum s-a arătat prin Ordinul nr.222/2008 s-a prevăzut procedura privind conținutul dosarului privind prețurile de transfer.

Față de cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului cu care au fost ajustate veniturile din exploatare în sensul creșterii acestora, respectiv a fost recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit datorat de către societatea petentă stabilit prin decizia de impunere contestată și nici asupra modului de stabilire a prețurilor de transfer, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă prețurile de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor constând în vânzarea de materii prime, materiale consumabile, piese de schimb și obiecte de inventar respectă principiul valorii de piață așa cum acesta este definit de legislația din România și de liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare economică.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„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 în cauză”.

Totodată, se rețin prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru

determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.

precum și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea demăsurilor pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrative atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct. 11.5, pct. 11.6 și pct. 11.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“ 11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

se va desființa Decizia de impunere F-AR nr./10.07.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma reprezentând impozit pe profit recalculat aferent bazei impozabile în sumă de lei din reconsiderarea veniturilor aferente perioadei 2009 - 2011, urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă decât cea care a încheiat actul de control să reanalizeze situația de fapt fiscală și să stabilească cu claritate obligațiile datorate bugetului general consolidat al statului în conformitate cu prevederile legale precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit pentru care s-a dispus desființarea.

La reverificare se vor avea în vedere și susținerile contestatoarei din contestația formulată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au precizat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală din ce motive au considerat că în metoda utilizată de petentă, nu se reflectă prețul de piață al bunurilor furnizate în cazul tranzacției, având în vedere dispozițiile exprese ale art. 2 din Anexa 1 a Ordinului nr. 222/2008.

În legătură cu capătul de cerere privind măsura considerării cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzilor aferente împrumuturilor acordate de SA, persoana juridică afiliată, în baza unor contracte de împrumut, ca nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent perioadei 2009 - 2011 fără a se reporta în perioada următoare, s-au reținut următoarele:

În fapt, în perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011 SC X SRL a contractat împrumuturi acordate de partea sa afiliată SA din Portugalia, pentru finanțarea activităților curente.

În baza acestor contracte de împrumutSA din Portugalia a facturat dobânzi către X SRL care au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile". Pentru anii 2009, 2010 și 2011, petenta a calculat gradul de îndatorare al capitalului stabilind faptul ca acest grad este mai mare de 3. În consecință, petenta a stabilit ca aceste cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilate dobânzii facturate de către SA din Portugalia sunt nedeductibile la calculul masei profitului impozabil în anul facturării, dar le-a reportat în anul următor.

Cauza supusă soluționării este de a stabili legalitatea măsurii de reconsiderare a cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilate dobânzii facturate de către SA din Portugalia ca nedeductibile la calculul masei profitului impozabil în anul facturării, fără drept de reportare a acestora în anii următori, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.2 si art.21 alin.1 si alin.4 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

Art.11

(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(...)

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

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

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

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu 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.”

Art. 21

(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.

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

coroborate cu prevederile din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal date in aplicarea art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

“ 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

31. În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective. La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

(...)

34. În aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul. În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului). În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor între 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.[...]

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 utilizată 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).”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețul pieței care 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.

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al preturilor*", 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; pentru analizarea tranzacțiilor este necesar să fie luate în considerare toate aspectele sistemelor relevante în acest caz de prețuri de transfer, cel mai important aspect fiind prezentarea și obținerea de probe.

Procedura de verificare a prețurilor de transfer trebuie întreprinsă pe cale amiabilă, atât societatea verificată cât și organul de inspecție fiscală vor stabili informații relevante pentru circumstanțele cazului privind prețurile de transfer. Din acest motiv nu trebuie să fie definit cazul în mod particular ci în mod generalizat pentru că sunt caracteristici diferite pentru fiecare tranzacție, în funcție de care se stabilește prețul de transfer.

Acestea includ, natura, termenii tranzacției, condițiile economice, serviciul implicat în tranzacție, modul în care serviciile care fac obiectul tranzacției circula între societățile afiliate, schimbările produse în condițiile comerciale sau renegocierile acordurilor existente, condițiile privind încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului, dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop, o descriere a circumstanțelor oricăror tranzacții cunoscute, dintre contribuabil și o parte neafiliată, similara tranzacției cu o companie afiliată străină și orice informație care ar putea indica

daca sunt circumstanțe comparabile, daca au intrat intr-o tranzacție structurata asemănător.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii decizie de impunere, se reține că în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la reincadrarea operațiunilor de creditare efectuate de societatea afiliata SA din Portugalia în beneficiul petentei, în perioada 2008-2011, in baza prevederilor art. 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.24, pct.31, pct.34 si pct. 38 din HG 44/2004, citate mai sus, avându-se in vedere următoarele aspecte:

În anul 2008 a fost înființată persoana juridică română SC SRL a cărui capitalul social era format din numerar în suma de lei și aport in natură in sumă de ... lei (echivalent a ... euro) constând dintr-un numar de bunuri imobile, având ca acționar unic petenta.

Petenta SC X SRL a achiziționat de la diverși furnizori aceste imobile care au fost aduse ca aport in natură la SC SRL, la data constituirii SC ... SRL, această firma având ca si asociat unic firma X SRL, iar administrarea SC X SRL și SC SRL fiind asigurată de către domnul, cetățean portughez.

Analizând deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și penalitățile de întârziere facturate de SA in raport cu documentele prezentate s-a constatat faptul că SC X SRL a utilizat sumele împrumutate de la firma din Portugalia în vederea achiziționării unor imobile (hala de producție, apartamente in cartierul Subcetate) pe care le-a adus ca aport la capitalul social al SC SRL, si ca, desi, în luna decembrie 2008, SC X SRL a cesionat părțile sociale detinute la SC SRL către SC SA (valoarea cesiunii fiind de euro), in urma acestei cesiuni nu a scăzut din evident sa contabilă luarea împrumuturilor acordate de firma din Portugalia,ci a procedat la scăderea unor facturi emise de ... SA către SC X SRL, astfel împrumuturile au generat în continuare dobânzi și penalitati de întârziere care au fost facturate în perioada 2009 - 2011 de firma din Portugalia – persoana juridica afiliată - către SC X SRL.

Totodata, s-a constatat ca SC SRL a acordat împrumuturi către SC X SRL, fără a se percepe dobândă, iar petenta SC SRL a restituit integral aceste împrumuturi către SC SRL până la data de 03.12.2012, deși avea obligații de plată anterioare către SA pentru care furnizorul a perceput dobânzi și penalități de întârziere.

În consecință, tranzacțiile efectuate de SC X SRL cu partea sa afiliată “ ” SA nu sunt specifice tranzacțiilor care să fi fost realizate între persoane independente, în condițiile în care petenta a achitat creditele acordate cu dobândă 0 de către SC SRL deși avea obligații de plată anterioare către” SA generatoare de dobânzi și penalități de întârziere; optând pentru achitarea împrumuturilor acordate către firma la care a fost acționar majoritar – SC SRL – cu dobânda 0, consecința fiind majorarea cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil în scopul diminuării impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat al statului.

Așa cum rezultă din balanțele de verificare întocmite pentru luna decembrie 2009, decembrie 2010 și decembrie 2011 și din dosarul preturilor de transfer

(pagina 15) „X” SRL avea disponibilități bancare considerabile la sfârșitul fiecărui an, însă nu a utilizat aceste disponibilități în vederea achitării facturilor emise de „.....” SA și nici pentru restituirea împrumuturilor acordate de această firmă portugheză, deși împrumuturile respective sunt generatoare de dobânzi și penalități de întârziere.

De asemenea, analizându-se datele din evidența contabilă a SC X SRL s-a constatat faptul că, în perioada verificată, petenta a deținut disponibilități bănești din care a constituit depozite bancare în perioada 2009 - 2011, dar nu a achitat facturile emise de „.....” SA și nici nu rambursat împrumuturile acordate de aceasta, deși dispunea de resurse bănești, iar creditorul din Portugalia a pretins și a facturat dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele împrumutate; dobânzi și penalități pe care petenta pretinde a le considera cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat al statului.

Totodată, analizând dosarul prețurilor de transfer, s-a constatat că SC X SRL este centru de profit și deține principalele riscuri și funcții (în afara de funcția de vânzări). Totuși cifra de afaceri realizată de SC X SRL a fost de „.....” mii euro în anul 2011 comparativ cu cifra de afaceri în sumă de „....” mii euro realizată de „....” SA în același an. Numărul de angajați ai petentei a fost de „...” salariați în anul 2011, în timp ce SC „....” SA avea „...” angajați în același an. Profitul realizat în anul 2011 de grupul „....” SGPS SA (grup din care face parte și SC X SRL) este de „....” mii euro, profitul realizat de petenta X SRL fiind de „....” mii euro.

Avându-se în vedere aceste aspecte s-a constatat faptul că SC X SRL are un capital social („....” lei) subdimensionat față de volumul cifrei de afaceri realizate în perioada verificată, față de nivelul obligațiilor înregistrate către furnizori și nivelul sumelor de încasat de la clienții săi, precum și în raport cu sumele înregistrate în conturile bancare utilizate de societatea petentă și ca împrumuturile acordate de către „...” SA către SC X SRL reprezintă preponderent contravaloarea capitalului social necesar desfășurării activității firmei din România și nu pot fi asimilate unor împrumuturi pentru care firma din România ar avea obligația de plată sub forma unor dobânzi sau penalități de întârziere și nu sunt de natura împrumuturilor care s-au acordat în tranzacțiile dintre părți independente.

Coroborând prevederile legale incidente cauzei cu starea de fapt mai sus descrisă, organul de inspecție fiscală în mod corect și legal a stabilit că prin înregistrarea cheltuielilor cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente sumelor considerate de petenta ca fiind împrumuturi, s-a diminuat masa profitului impozabil din România și implicit o impozitului pe profit, facturile emise de partea sa afiliată „.....” SA fiind în fapt facilitate fără scop economic, urmărindu-se transferul masei profitului impozabil din România în Portugalia, deși petenta ca centru de profit are principalele riscuri și funcții.

Pe cale de consecință organele de inspecție fiscală în mod corect au considerat că, sumele facturate cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere aferente sumelor considerate împrumuturi de către SC X SRL sunt cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit în anul facturării, fără drept de reportare a acestora în anii următori, neavând un scop

economic și nefiind specifice unor tranzacții desfășurate între persoane juridice independente conform prevederilor art. 11, alin. 1 și 2, art. 21, alin. 1, art. 21, alin. 4, lit. e din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 24, pct. 31, pct. 34, pct. 38, pct. 43 din H. G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, influențând masa profitului impozabil aferent fiecărui an fiscal, după cum urmează:

- cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii aferente anului 2009 în sumă totală de ... lei (anexa nr.2 pag.1 din Raportul de inspecție fiscal), considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil al anului 2009 fără a se reporta în perioada următoare:

- cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii aferente perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010 în sumă totală de lei (anexa nr.2 pag.2 din Raportul de inspecție fiscal), considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010 fără a se reporta în perioada următoare;

- cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii aferente perioadei 30.09.2010 – 31.12.2010 în sumă totală de lei (anexa nr.2 pag.3 din Raportul de inspecție fiscal) din care se contestată suma de 148.501 lei, considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent perioadei 30.09.2010 – 31.12.2010 fără a se reporta în perioada următoare;

- cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar asimilată dobânzii aferentă anului 2011 în sumă totală de lei(anexa nr.2 pag.4 din Raportul de inspecție fiscal), considerate nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2011 fără a se reporta în perioada următoare.

În legătura cu susținerile petentei din contestația formulată învederam următoarele:

Prin actul de control contestat, organele de inspecție nu au sugerat petentei cum sa-si planifice plățile către terți, unde si in ce condiții sa-si plaseze resursele financiare temporare disponibile, așa cum susține petenta in contestația formulata, toate constatările descrise urmare analizării dosarului preturilor de transfer si a documentelor contabile prezentate fiind efectuate în scopul stabilirii influențelor fiscale si stabilirea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, conform prevederilor legale ce decurg din acestea, având în vedere ca, în urma analizării modului in care s-au desfășurat tranzacțiile dintre cele doua persoane afiliate s-a constatat că acestea nu sunt specifice relațiilor comerciale dintre societăți independente care au relații de afaceri similare.

În urma analizării modului în care s-au desfășurat tranzacțiile dintre cele doua persoane afiliate s-a constatat ca acestea nu sunt conforme principiului prețului pieței libere, si ca acestea diferă de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. Sumele acordate de către SA Portugalia nu pot fi asimilate unor imprumuturi pentru care societatea petenta ar avea obligații de plata sub forma unor dobânzi sau penalități de întârziere, acestea reprezentând în fond contravaloarea capitalului necesar desfășurării activității sale din România, în condițiile în care capitalul social este subdimensionat fata de volumul cifrei de

afaceri, SC X SRL fiind, conform dosarului prețurilor de transfer prezentat de petentă, centru de profit și deținând principalele riscuri și funcții.

Deși în contestația formulată petenta a susținut că, în ceea ce privește, costul finanțării (dobânda) stabilit în contractele de împrumut încheiate cu firma SA din Portugalia acesta a fost stabilit ținând cont de costurile de finanțare suportate de firma din Portugalia referitoare la împrumuturile contractate de la părți independente, petenta nu a prezentat, nici în etapa de soluționare a contestației și nici organelor de inspecție fiscală, documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedură fiscală cu care să probeze aceste pretenții și din care să rezulte faptul că, împrumuturile acordate de către firma SA din Portugalia provin de la diverse instituții bancare sau societăți de leasing și nici faptul că au fost contractate pentru finanțarea activității SC X SRL și că firma din Portugalia a refacturat către petentă dobânda pe care o datora instituțiilor de credit de la care s-a împrumutat în vederea finanțării activității societății din România.

În legătură cu aprecierea petentei ca, împrumutul primit de la SA din Portugalia a fost utilizat pentru finanțarea activităților sale curente, în vederea faptului că, SC X SRL a utilizat sumele împrumutate de la firma din Portugalia în vederea achiziționării unor imobile (hala de producție, apartamente în cartierul Subcetate) pe care le-a adus ca aport la capitalul social al SC SRL, al cărui acționar majoritar este, în condițiile în care, în luna decembrie 2008, SC X SRL a cesionat părțile sociale deținute în SC ... SRL către SCSA (valoarea cesiunii fiind de euro), în urma acestei cesiuni neinfluențând patrimoniul său cu contravaloarea împrumuturilor acordate inițial de firma din Portugalia, ci procedând la scăderea din evidența sa contabilă a unor facturi emise de SA către SC X SRL, astfel împrumuturile generând în continuare dobânzi și penalități de întârziere care au fost facturate în perioada 2009-2011 de firma din Portugalia – persoana juridică afiliată - către SC X SRL; cu consecința diminuării masei impozabile a profitului și implicit a impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat al statului.

Urmare celor prezentate și a altor deficiențe constatate care nu au fost contestate, organele de inspecție fiscală au recalculat masa profitului impozabil aferentă anilor 2009 – 2011 rezultând un impozit pe profit suplimentar datorat de petentă în sumă de 112.459 lei.

Având în vedere că, în conformitate cu pct.1 al prezentei decizii, Decizia de impunere F-AR nr./10.07.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, a fost desființată, pentru suma reprezentând impozit pe profit recalculat aferent bazei impozabile în sumă de lei din reconsiderarea veniturilor aferente perioadei 2009 - 2011, se reține că în conformitate cu prevederile legale în materie fiscală, organul de soluționare al contestației nu poate determina obligația fiscală pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând impozit pe profit, în condițiile în care impozitul pe profit de plată s-a determinat de organele de inspecție fiscală pe total perioadă supusă inspecției fiscale, la determinarea cuantumului impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală influențând masa profitului impozabil cu consecința majorării acesteia atât prin reconsiderarea veniturilor

aferente perioadei 2009 - 2011 pentru care decizia de impunere a fost desființată cât și a cheltuielilor nedeductibile cu influența asupra rezultatului fiscal al fiecărui an, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere F-AR nr./10.07.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală ținând cont de considerentele precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit pentru care s-a dispus desființarea.

Referitor la dobânzile de întârziere în suma de lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr...../10.07.2013, se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei Decizia de impunere FAR nr./10.07.2013 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile de întârziere în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-AR nr./10.07.2013 va fi desființată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.11 alin.1 și alin.2, art.19 alin. (1) și alin. (5), art.21 alin.1 și alin.4 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.22 pct. 24, pct. 31, pct. 32, pct. 33, pct. 34 și pct. 35, 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, Ordinul nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, dat în aplicarea prevederilor art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.6, art.7 alin.(2), art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.5, coroborat cu art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 11.6 și pct. 11.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. , se

DECIDE

- desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR/10.07.2013 emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma totală de lei reprezentând

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar
- lei dobânzi de întârziere

urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

- prezenta decizie se comunica la:

- S.C. X S.R.L.
- AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

.....

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.