



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
Agenția Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a județului Vaslui  
Compartiment Soluționare Contestații



Str. Ștefan cel Mare, nr. 56 Vaslui, jud. Vaslui  
Tel : + 0235 316141, 0235 314143  
Fax : + 0235 317067  
e-mail : admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 51/06.10./2009**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. B. S.A Vaslui**  
înregistrată la D.G.F.P. Vaslui sub nr.00/31.08.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală 3 prin adresa nr. 00/07.09.2009 înregistrată D.G.F.P. Vaslui sub nr. 00/09.09.2009, asupra contestației formulate de S.C. B.-. S.A. din localitatea Vaslui, str. M. nr. ..., jud. Vaslui, J37/.../1991, CUI RO...

Contestația a fost formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ... din data de 27.07.2009, a Dispoziție de măsuri nr. .../28.07.2009 și a Deciziei de impunere nr. .../28.07.2009 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală nr. 3 în baza Raportului de inspecție fiscală mai sus amintit, privind impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată de către autoritățile fiscale în **suma de 00 lei precum si majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 00 lei**

Fată de data comunicării deciziei de impunere, nr. 00/28.07.2009-09.08.2009 așa cum rezultă din adresa de înaintare pe care este aplicată ștampila de înregistrare a intrării la S.C. B.-. S.A sub nr. 00, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în data de 31.08.2009, în raport de data înscrisă pe ștampila registraturii generale a DGFP Vaslui.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 206, art. 207 alin.1 și art. 209 alin.1 lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui prin Compartimentul Soluționare Contestații este legal investită să se pronunțe asupra cauzei.

I. Prin contestația formulată S.C. B.-. S.A. VASLUI invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

- prin decizia de impunere contestată s-a dispus în mod netemeinic și nelegal:
  - \*- neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu:
    - servicii de consultanță;
    - tichetele de masă acordate salariaților.
  - \* estimarea de către organul de control a prețurilor de transfer;
  - \* aspectele invocate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu au fost aduse la cunoștință reprezentanților legali ai societății pe parcursul desfășurării controlului.
  - \* nu au fost respectate prevederile art. 9 și ale art. 107 alin (2) din O-G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Motivele de fapt invocate:

I. În ceea ce privește **cheltuielile cu serviciile de consultanță**, organul de inspecție fiscală, încălcând prevederile art. 9 și art. 107 din Codul de procedură fiscală, consideră în mod nelegal că acestea sunt nedeductibile pe motiv că, societatea nu a prezentat documentele care să justifice realitatea serviciilor prestate conform contractului nr. 00/07.08.2006. Din analizarea raportului de management organul de inspecție fiscală în mod eronat a apreciat că este „în fapt un raport de management efectuat la nivelul întregului grup, nu prezintă propuneri de îmbunătățire a activității S.C: B.-. SA așa cum este prevăzut în contract. Raportul prezentat reprezintă de fapt un extras dintr-un material mai amplu transmis pe cale electronică, semnat pentru conformitate.

Conform contractului „prestatorul trebuie să sfătuiască și să informeze Consiliul de Administrație cu referire la chestiuni strategice, probleme tehnice, financiare, producție care ar duce la îmbunătățirea activității companiei și nu să prezinte propuneri de îmbunătățire a activității S.C. B.-. S.A. așa cum solicită organul de control, întrucât prestatorul nu este salariatul societății noastre”.

Față de cele arătate mai sus, contestatoarea solicită admiterea în totalitate a contestației pentru suma de 00 lei reprezentând impozit pe profit în sumă de 00 lei stabilit suplimentar pentru anii 2006-2008 și majorări de întârziere aferente, stabilite de organele de inspecție fiscală până la data de 03.06.2009, în sumă de 00 lei și desființarea actului administrativ atacat.

II. Referitor la **cheltuiala cu tichetele de masă acordate salariaților**, organul de control în mod nelegal a considerat-o nedeductibilă invocând dispozițiile art 15 alin. 1 și 2 din O.U.G. nr. 79/2001 deoarece:

1. O.U.G. nr. 79/2001 nu este aplicabilă S.C. B.-. S.A. –societate cu capital integral privat, ci se referă la regii autonome, societăți și companii naționale, societăți comerciale la care statul sau o unitate administrativ teritorială este acționar unic sau majoritar;

2. O.U.G. nr. 79/2001 a fost abrogată prin O.U.G. 79/2008

III. Referitor la faptul că „prezentarea incompletă a **dosarului prețurilor de transfer** a condus la **estimarea de către organul de control a prețurilor de transfer**, și stabilirea de venituri suplimentare la baza de calcul a profitului societatea susține că pe parcursul controlului „a pus la dispoziția organului de control dosarul prețurilor de transfer așa cum acesta este reglementat de Ordinul nr. 222/06.02.2008.

Totodată, societatea mai susține că prin adresele nr. 00/14.04.2009 și nr. 00/02.07.2009 a răspuns la presupusa încălcare a legislației în vigoare, înaintând totodată și informații legate de prețuri practicate și de alți furnizori pentru produse similare cu cele ale sale.

Contestatoarea consideră că metoda împărțirii profitului folosită de organul de control a fost aplicată eronat deoarece acesta a calculat profitul final ca diferență dintre valoarea vânzărilor către clientul final de către B. P. IO Olanda și costul înregistrat cu obținerea acestor produse la nivelul S.C. B.-.S.A. Vaslui, omițându-se costurile legate de ambalare, transport și salariile angajaților din Olanda care ar fi trebuit incluse în costul total.

Contestatoarea mai susține că modalitatea de estimare a prețurilor de piață folosită de organul de control încalcă și pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 privind normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal prin aceea că nu a reconsiderat evidențele în scopul examinării fiscale coroborat cu „Procedura amiabilă” prevăzută în Convenția de evitare a dublei impuneri semnată de România și Regatul Olandei și ratificată prin Legea 85/1999.

În susținerea celor de mai sus societatea anexează copii după următoarele acte:

- Contract nr. 00/07.08.2006;

- Structura acționariatului S.C. B.-. S.A.;
- Adresa nr. 00/14.07.2009;
- Adresa nr. 00/02.07.2009;

II. Din verificarea documentelor prezentate de S.C. B.. S.A, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 27.07.2009 și înregistrat sub nr. 00/27.07.2009 în baza căruia s-a emis "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" nr. 00/28.07.2009.

S.C. B. -. S.A. Vaslui, societate pe acțiuni, cu capital integral privat are ca obiect de activitate "Fabricarea de instrumente și dispozitive pentru măsură, verificare, control, navigație"-CAEN 2651, și are ca acționari :

- I. BV Olanda -83,47%
- A. I. D. - 7,84%
- Persoane fizice - 8.69%.

Societatea face parte din grupul de firme B. G.la care acționar principal este I. BV Olanda cu sediu în Olanda.

**Referitor la impozitul pe profit:**

Perioada verificată: 01.01-2006-31.12.2008

**În anul 2006**, S. C. B.-. S.A. a înregistrat în evidența contabilă pierdere contabilă în sumă de 00 lei din care pierdere fiscală în sumă de 00 lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare suplimentară în sumă de 00 lei compusă din:

- 00 lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente serviciilor de consultanță conform contractului nr. 00/07.08.2006;
- 00 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente tichetelor de masă acordate salariaților;
- 00 lei reprezentând venituri stabilite de organul de control din estimarea prețurilor de transfer;

Astfel, la 31.12.2006, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea are o pierdere fiscală cumulată în sumă de 00 lei (din care 00 lei pierdere fiscală aferentă anului 2005)

**În anul 2007**, S. C. Ba.-.C S.A. a înregistrat în evidența contabilă o pierdere contabilă în sumă de 00 lei din care pierdere fiscală în sumă de 00 lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare suplimentară în sumă de 00 lei compusă din:

- 00 lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente serviciilor de consultanță conform contractului nr. 005/07.08.2006;
- 00 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente tichetelor de masă acordate salariaților;
- 00 lei reprezentând venituri stabilite de organul de control din estimarea prețurilor de transfer;

La 31.12.2007, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea are profit impozabil în sumă de 00 lei iar impozitul pe profit aferent este în sumă de 00 lei.

La calculul impozitului pe profit organul de inspecție fiscală a ținut seama și de cheltuielile deductibile în sumă de 00 lei (00 lei –cheltuieli de protocol, 00 lei -cheltuieli cu sponsorizarea).

**În anul 2008**, organele de inspecție fiscală au constatat ca S. C. B.-0 S.A. a înregistrat în evidența contabilă o pierdere contabilă în sumă de 00 lei din care pierdere fiscală în sumă de 00 lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare suplimentară în sumă de 00 lei compusă din:

- 00 lei -cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente serviciilor de consultanță conform contractului nr. 00/07.08.2006;

- 00 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal aferente tichetelor de masă acordate salariaților;
- 00 lei reprezentând venituri stabilite de organul de control din estimarea prețurilor de transfer;

La 31.12.2008, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea are profit impozabil în sumă de 00 lei și reconsiderând cheltuielile de protocol, deductibile în sumă de 00 lei și cheltuielile de sponsorizare în sumă de 00 lei a calculat impozit pe profit în sumă de 00 lei.

**Temeiul legal** pentru stabilirea obligației fiscale suplimentare de plată la impozitul pe profit pentru perioada verificată (01.01.2006-31.12.2008 în sumă de 00 lei:

- **Pentru cheltuielile cu serviciile de consultanță în sumă de 00 lei:**

Organul de inspecție fiscală a solicitat societății să prezinte documente prin care să justifice realitatea serviciilor prestate, „transmise în mod regulat” conform contractului de consultanță nr. 00 din 07.08.2006 referitoare ”la sfaturi date Consiliului de Administrație al S.C. B.-. S.A. privind chestiuni legate de strategie, probleme tehnice, financiare, de producție, organizare și celelalte activități ce au legătură cu compania”

Societatea a pus la dispoziție un raport de management de 13 pagini (inclusiv traducerea din limba engleză) pe care organul de inspecție fiscală l-a considerat a fi „ un raport de management efectuat la nivelul întregului grup, nu prezintă propuneri de îmbunătățire a activității S.C: B. –. S.A. așa cum este prevăzut în contract. Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că raportul prezentat (traducerea) nu este semnat de persoana cu care a fost încheiat contractul de consultanță ci de directorul general al societății verificate.

Având în vedere aceste constatări, inspecția fiscală a considerat că documentul prezentat nu constituie „document justificativ în sensul art. 21 alin. (4) lit. m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează că **pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

**- serviciile trebuie să fie prestate, să fie efectuate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzută de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare:**

**-contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate,** și ca atare cheltuielile înregistrate în contabilitatea firmei în perioada 2006-2008, în baza contractului de consultanță nr. 00/07.08.2006 în sumă de 00 lei sunt nedeductibile fiscal.

- **Pentru cheltuielile cu tichetele de masă în sumă de 00 lei acordate salariaților în perioada verificată:**

În condițiile neachitării datoriilor la bugetul consolidat al statului, organul de control a apreciat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal conform prevederilor art. 15 alin. (1) și (2) din O.U.G. nr. 79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar, aprobată cu modificări prin Legea 59/2002, cu completările ulterioare.

- **Pentru veniturile stabilite de organul de control ca urmare a estimării prețurilor de transfer către persoane afiliate în sumă de 00 lei:**

Estimarea prețurilor de transfer- capitol distinct în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr. 00/27.07.2009 (pag. 14-17):

Organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 11 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 3 alin. (2) din O.M.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer cu modificările și completările ulterioare.

În acest capitol, organul de inspecție fiscală precizează motivele pentru care a trebuit să procedeze la estimarea prețurilor de transfer și de ce a trebuit să folosească metoda împărțirii profitului și nu altă metodă.

Prin adresa de Solicitare nr. 00/05.03.2009, organul de inspecție fiscală a solicitat societății, în baza prevederilor art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu art. 2 alin. (4) din OMF nr. 222/2008 să întocmească și să prezinte dosarul prețurilor de transfer.

Termenului de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer a fost prelungit prin adresa DGFP Vaslui- A.I.F. nr. 00 din data de 06.04.2009 până la data de 01.05.2009, la solicitarea societății prin adresa nr. 00/01.04.2009.

La data stabilită (01.05.2009), dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet în sensul că nu cuprindea informații despre grup, descrierea generală a funcțiilor și riscurilor asumate de persoanele afiliate, prezentarea analizei comparative, descrierea metodei de calcul al prețurilor de transfer și argumentarea criteriilor de selecție a acestora. Motivația conducerii societății pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer incomplet a fost că metodele de calcul prezentate în Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt "neaplicabile la specificul evidenței și reprezentativității informațiilor deținute în evidența contabilă și nu se poate asigura comparabilitatea între tranzacțiile între persoanele afiliate și cele independente.

Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer a condus la estimarea de către organul fiscal a cuantumului acestora așa cum prevede Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețului de transfer.

Lipsa unor informații din dosarul prețurilor de transfer a determinat organul de inspecție fiscală să utilizeze metoda împărțirii profitului care se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente, astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile.

Organul de inspecție fiscală a utilizat, din dosarul prețurilor de transfer prezentat, datele privind livrările semnificative în perioada verificată efectuate de S.C. B/- S.A. către B. Olanda pe de o parte și livrările, după prețul de catalog al S.C. B. Olanda către clienți independenți, pe de altă parte și a considerat că diferența între costul de producție al S.C. B. - S.A. Vaslui și prețul de catalog al B. Olanda reprezintă profitul brut rezultat dacă aceste tranzacții s-ar fi efectuat între persoane independente.

Împărțirea profiturilor obținute a ținut seama de prevederile pct. 30 din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare în sensul că s-au avut în vedere funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți precum și de prevederile contractului dintre cele două părți în care se precizează că riscurile de piață sunt preluate de B. Olanda și resursele angajate și activele utilizate sunt ale S.C. B. - S.A. Vaslui.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că profitul din tranzacțiile dintre cele două societăți afiliate aceluiași grup care se împarte în două părți este 34,04%.

Totodată a ținut seama de cota de profit de 8.63% inclusă în prețurile de livrare către B. Olanda (anexa de la pag. 39 din dosarul prețurilor de transfer), astfel cota de profit pentru B. - S.A Vaslui, luată în calcul la estimarea prețurilor de transfer a fost de 8,39%.

Costurile aferente vânzărilor către B. Olanda s-au determinat prin diminuarea cheltuielilor totale ale S.C. B.- S.A. Vaslui cu cheltuielile generale de administrație și cu cheltuielile de desfacere, la care s-a aplicat ponderea obținută din raportarea

veniturilor realizate din livrările către B. Olanda în veniturile totale din vânzări realizate de S.C. B.-. S.A. Vaslui (Anexa 2 la RIF nr. 00/27.07.2009). Prin aplicarea cotei de profit de 8,39% asupra costurilor astfel stabilite s-a obținut un profit impozabil suplimentar în sumă de 00 lei.

În baza prevederilor art. 119 alin. (1) coroborate cu prevederile art. 120 alin. (7) din O.G. nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru diferențele suplimentare de impozit pe profit au fost calculate majorări în sumă de 00 lei, până la data de 03.06.2009.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, aprobat de conducerea A.I.F. Vaslui se propune respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de 00 lei reprezentând impozit pe profit în sumă de 00 lei și majorări aferente în sumă de 00 și admiterea acesteia pentru suma de 00 lei din care 00 lei impozit pe profit și 00 lei majorări aferente. Suma propusă pentru admitere provine din reconsiderarea deductibilității cheltuielilor de sponsorizare în sumă de 00 lei conform art. 21(4) lit. p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și, totodată se precizează că nu s-a depus plângere penală împotriva S.C. B. - S.A. Vaslui.

**III.** Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2006-31.12.2008;

În perioada verificată societatea a înregistrat pierde contabilă, astfel:

- în anul 2006- în sumă de 00 lei;
- în anul 2007- în sumă de 00 lei;
- în anul 2008- în sumă de 00 lei.

pierdere fiscală de recuperat stabilită de inspecția fiscală:

- din anul 2005- în sumă de 00 lei;
- din anul 2006- în sumă de 00 lei;
- din anul 2007- în sumă de 00 lei;
- din anul 2008- în sumă de 00 lei.

Total pierdere de recuperat: **00 lei**

**III. A. Referitor la suma de 00 lei din care 00 lei impozit pe profit și 00 lei majorări aferente cauza supusă soluționării DGFP Vaslui prin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă S.C. B.-. S.A. Vaslui datorează aceste obligații la bugetul statului în condițiile în care prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală revine asupra măsurii dispuse prin Raportul de inspecție fiscală nr. 00/27.007.2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. 00/28.07.2009 și propune admiterea sumei.**

**În fapt** organul de inspecție fiscală a stabilit impozitul pe profit diminuând baza impozabilă cu suma de 00 lei pentru anul 2007 și cu suma de 00 lei în anul 2008.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, aprobat de conducerea A.I.F. Vaslui se propune admiterea contestației pentru suma de 00 lei din care 00 lei impozit pe profit și 00 lei majorări aferente.

Suma de 00 lei, impozit pe profit, propusă pentru admitere provine din reconsiderarea deductibilității cheltuielilor de sponsorizare în sumă de 00 lei conform art. 21(4) lit. p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și, totodată se precizează că nu s-a depus plângere penală împotriva S.C. B. –A. S.A. Vaslui.

**În drept**, se fac aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care precizează:

" [...],contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

Față de cele reținute mai sus se va admite contestația și se va anula decizia de impunere nr. 00/28.07.2009 pentru suma de 00 lei din care 00 lei impozit pe profit și 00 lei majorări aferente.

**III . B** Referitor la obligația fiscală suplimentară de plată în sumă de **00 lei** reprezentând **impozit pe profit** în sumă de **00 lei și majorări de întârziere în sumă de 00 lei, cauza supusă soluționării DGFP Vaslui prin compartimentul soluționare Contestații** este să se pronunțe dacă S.C. B.-. S.A. Vaslui datorează aceste obligații suplimentare de plată pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2008 ca urmare a reîntregirii bazei impozabile cu suma de 00 lei cheltuieli de consultanță în condițiile în care societatea nu a justificat necesitatea serviciilor înregistrate, cu suma de 00 lei cheltuieli cu tichete de masă acordate salariaților în condițiile în care în perioada verificată înregistra obligații fiscale restante și cu suma de 00 lei reprezentând venituri impozabile stabilite ca urmare a estimării prețurilor de transfer în condițiile în care tranzacțiile reconsiderate au avut loc între persoane afiliate.

**III. B. 1** Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță în sumă de 00 lei.

**În fapt**, societatea B.-. S.A. a înregistrat în perioada noiembrie 2006-decembrie 2007 cheltuieli în sumă de 00 lei în baza Contractului pentru servicii prestate nr. 00 din 07.08.2006 cu domnul G. A., cetățean indian, conform căruia "prestatorul va presta pentru beneficiar următoarele servicii: Să sfătuiască Consiliul de Administrație al B.-. cu referire la chestiunile legate de strategie, probleme tehnice, financiare, de producție, organizare și celelalte activități ce au legătură cu compania".

Organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. B.-. S.A. VASLUI a înregistrat cheltuieli cu serviciile de consultanță în baza Contractului nr. 00/07.08.2006 în suma de 00 lei în anul 2006, în sumă de 00 lei în anul 2007 și în sumă de 00 lei în anul 2008, eronat, întrucât societatea nu a prezentat documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate în interesul firmei din Vaslui, și ca atare acestea sunt nedeductibile fiscal.

Prin contestația formulată S.C. B.-. S.A VASLUI contesta la pct. I cu privire la cheltuielile aferente contractului de nr. 00/07.08.2006", cheltuielile în suma de 00 lei pentru perioada 2006-2008.

Referitor la suma de 00 lei contestată de S.C. B.-. S.A VASLUI și încadrată ca reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță prestate de domnul G. A. în perioada 01.11.2006-31.12.2008, potrivit Raportului de Inspecție Fiscală nr. 00/28.07.2009, suma în cauza reprezintă "cheltuieli fără documente justificative" pentru prestări servicii externe (consultanță) deoarece "societatea a prezentat un raport de management de 13 pagini (inclusiv traducerea din limba engleză) pentru perioada 04.2006 - trim III.2008" din analiza căruia, organul de inspecție fiscală a concluzionat că materialul pus la dispoziția sa reprezintă "un raport de management efectuat la nivelul întregului grup, nu prezintă propuneri de îmbunătățire a activității S.C. B.-. S.A , așa cum este prevăzut în contract."

În susținerea contestației societatea anexează un număr 2 documente cu denumirea "BULLETIN" din data de 09.10.2007, 02.10.2008 (2 exemplare unul cu

traducere din engleză și unul numai în engleză) și adresat Conducerii grupului și directorilor de filiale, autor de G. A. (20 de pagini din care numai unele cuprind și traducerea textului din engleză) semnat și ștampilat "pt. conformitate" de un reprezentant al S.C. B. . SA.

Analizând cele 2 buletine, organul de soluționare a contestațiilor din cadrul DGFP Vaslui reține că acestea conform antetului de pe fiecare pagină provin de la B. G. I. BV N. și reprezintă informații cu caracter general privind afacerile grupului din perioada trim. IV 2006-trim. III 2008, în fiecare se raportează date despre perioade trecute (Raportul de 09.10.2007 se referă la perioada trim. 4. 2006-trim. 3 2007 iar cel din 02.10.2008 se referă la trimestru 4 2007- trimestru III. 2008) nicidecum "sfaturi pentru Consiliul de Administrație al B.-. cu referire la chestiunile legate de strategie, probleme tehnice, financiare, de producție, organizare și celelalte activități ce au legătură cu compania" conform contractului nr. 00/07.08.2006.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”**

coroborate cu prevederile art. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

S.C. B.-. S.A VASLUI a prezentat în susținerea contestației pentru justificarea serviciilor prestate, Contractul pentru servicii prestate nr. 00 din data de 07.08.2006 "Appendix nr. 1-3 la contract în limba engleza.

Din analiza Contractului pentru servicii prestate nr. 00/07.08.2006 și a amendamentelor, reiese că serviciile de consultanță nu sunt prezentate detaliat, nu sunt prevăzute termene de execuție, astfel încât să se poată verifica dacă "prestatorul" a prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, condiții care dacă ar fi fost îndeplinite ar fi justificat sumele achitate de contestatoare.

Referitor la documentele "BULLETIN" prezentate de societate, se reține că acestea, conform antetului de pe fiecare pagină provin de la B. G.I. BV N. și reprezintă informații cu caracter general privind afacerile grupului.



Având în vedere caracterul de maximă generalitate a documentelor "BULLETIN" prezentate, se reține că acestea nu sunt de natura a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță stabilite prin contract, de fapt însuși denumirea documentelor indică faptul că acestea reprezintă un buletin informativ pentru conducerea grupului care se distribuie de către acesta și diviziilor din cadrul grupului.

Din analiza acestor documente se reține că nu fac proba implicării nici uneia dintre părțile în cauză, fiind neștampilate, nesemnate de emitent.

Prin urmare, documentul "BULLETIN" prezentat de societatea în susținerea cheltuielilor cu consultanța înregistrate în evidență, nu poate fi avut în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât acest document nu reprezintă o prestație a domnului G. A. în folosul S.C. B.-. S.A VASLUI ci constituie o lucrare cu informații generale pentru grup ceea ce conduce la concluzia că acesta nu a prestat serviciile de consultanță contractate iar S.C. B.-. S.A VASLUI nu datorează contravaloarea unor servicii neprestate.

Așadar, documentele prezentate în susținere de societatea contestatoare nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță așa cum prevăd legile fiscale aplicabile, servicii pentru care SC B. -. S.A a înregistrat în perioada 2006-2008 cheltuieli în sumă de 00 lei, care nu sunt deductibile fiscal.

În concluzie, contestația formulată de S.C. B.-. S.A VASLUI va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, ținând seama și de prevederile pct. din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare care precizează:

**" 41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:**

**a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;**

**b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt".**

**III. B. 2. Cu privire la suma de 00 lei (00 lei în anul 2006, 00 lei în anul 2007 și 00 lei în anul 2008)**

**Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă societatea putea acorda sau nu tichete de masă salariaților în perioada iulie 2006 – iunie 2008 în condițiile în care înregistrează obligații bugetare restante.**

**În fapt, S.C." B.-. S.A. Vaslui în 2006-2008 a acordat angajaților tichete de masă deși în această perioadă societatea a înregistrat obligații bugetare restante.**

Organul de inspecție fiscală a considerat că în conformitate cu prevederile art. 15 alin. (1) și (2) din O.U.G. nr. 79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar cheltuielile cu tichetele de masă în valoare totală de 00 lei sunt nedeductibile fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 15 alin. (1) și alin. (2) din O.U.G. nr. 79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar aprobată prin Legea 59/2002.

**"(1) Angajatorii care înregistrează obligații bugetare neachitate la scadență, dar pentru care au obținut înlesniri la plata acestora de la Ministerul Finanțelor Publice, Ministerul Muncii și Solidarității Sociale și celelalte autorități ale administrației publice centrale sau ale administrației publice locale, după caz, pot acorda salariilor tichete de masă, în condițiile legii, începând cu luna următoare celei în care și-au achitat obligațiile bugetare restante sau au obținut înlesniri la plata acestora.**

**(2) Începând cu luna în care înregistrează obligații bugetare restante sau pierd înlesnirile la plata acestora angajatorii nu mai pot acorda tichete de masă salariilor pe perioada în care înregistrează obligații bugetare restante, în condițiile legii."**

Afirmația petentei din contestație referitoare la faptul că O.U.G. nr. 79/2001 este aplicabilă persoanelor juridice cu capital integral sau majoritar de stat iar contestatoarea nu face parte din această categorie fiind societate cu capital integral privat, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- titlul ordonanței nu precizează sfera de cuprindere a contribuabililor ;
- art.1 din ordonanță definește noțiunea de agent economic, respectiv regie, societățile și companiile naționale și societățile comerciale la care statul sau o unitate administrativ teritorială este acționar majoritar ;
- la art. 2-11 se stabilesc măsuri pentru întărirea disciplinei economico-financiare făcându-se trimitere doar la agenții economici așa cum sunt definiți la art.1;
- la art.14 al ordonanței se folosește noțiunea de agent economic în sens general fără să se facă precizarea – "agenții economici prevăzuți la art.1", acest articol referindu-se la agenții economici care au beneficiat de facilitățile Ordonanței de urgență nr.163/2000 aceasta din urmă aplicându-se și agenților economici cu capital privat;
- art.15 aplicabil în speța dată, nu folosește noțiunea de agent economic ci aceea de angajatori.

Noțiunea de angajator cuprinsă în art. 15 alin. (1) din O.U.G. nr. 79/2001 privind întărirea disciplinei financiare trebuie interpretată ca făcând referire la societățile comerciale, regiile autonome și din sectorul bugetar, precum și din cadrul unităților cooperatiste și al celorlalte persoane juridice sau fizice care încadrează personal prin încheierea unui contract individual de muncă așa cum sunt definiți de art. 1 din Legea nr. 142/1998 privind acordarea tichetelor de masă care precizează:

**"(1) Salariații din cadrul societăților comerciale, regiilor autonome și din sectorul bugetar, precum și din cadrul unităților cooperatiste și al celorlalte persoane juridice sau fizice care încadrează personal prin încheierea unui contract individual de muncă, denumite în continuare angajator, pot primi o alocație individuală de hrană, acordată sub forma tichetelor de masă, suportată integral pe costuri de angajator".**

Prin O.U.G. nr. 79/2001 s-a abrogat art. 52(2) din Legea nr. 216/2002 privind bugetul de stat pe anul 2001 care preciza:

**"(2) Unitățile emitente nu vor elibera tichete de masă angajatorilor care înregistrează obligații neachitate la scadență la sfârșitul anului 2000 față de bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale și bugetele fondurilor speciale",** articol care obliga unitățile emitente să nu elibereze tichete de masă angajatorilor care înregistrează obligații fiscale neachitate (nu face distincția între agenții economici cu capital de stat și cei cu capital privat pe care contestatoarea o susține) și transferă răspunderea acordării tichetelor de masă către

salariați în funcție de achitarea obligațiilor de plată către bugetul consolidat al statului și bugetele locale, în sarcina angajatorilor prin art. 15 alin (2).

În consecință art.15 din O.U.G. nr.79/2001 face referire la toți angajatorii așa cum sunt definiți la art.1 alin.(1) din Legea nr.142/1998.

Așadar, din coroborarea art. 15 (2) din O.U.G. nr. 79/2001 și a art.1 din Legea nr.142/1998 se reține că angajatorii așa cum sunt definiți prin Legea 142/1998 nu pot acorda tichete de masă salariaților pe perioada în care înregistrează obligații bugetare restante, cum este și cazul S.C. B.-. S.A. Vaslui.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici susținerea contestatoarei conform căreia actul normativ în baza căruia organul fiscal a considerat nedeductibile cheltuielile cu tichetele de masă este abrogat deoarece organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile cheltuielile cu tichete de masă numai în perioada de 01.01.2006-30.06.2008 iar O.U.G. 79/2001 privind întărirea disciplinei economico-financiare și alte dispoziții cu caracter financiar aprobată prin Legea 59/2002 a fost abrogată prin O.U.G. nr. 79/2008 din 18 iunie 2008 privind măsuri economico-financiare la nivelul unor operatori economici care intră în vigoare în 3 zile de la publicarea în Monitorul Oficial al României nr. 465 din 23 iunie 2008 în conformitate cu art. 78 din Constituția României, republicată în anul 2003 care în legătură cu intrarea în vigoare a legilor precizează: "**Legea se publică în Monitorul Oficial al României și intră în vigoare la 3 zile de la data publicării sau la o dată ulterioară prevăzută în textul ei**".

Întrucât petenta a înregistrat obligații bugetare restante, cheltuielile cu tichetele de masă în perioada 01.01.2006-iunie 2008 sunt nedeductibile fiscal și urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**III.B.3. Referitor la veniturile stabilite de organul de control ca urmare a estimării prețurilor de transfer în sumă de 00 lei:**

**În fapt**, S.C. B.-. S.A. Vaslui, contestă măsura luată de organul de inspecție fiscală de a estima prețurile de transfer pentru tranzacțiile sale cu B. Olanda susținând că:

- pe parcursul controlului a pus la dispoziția organelor de control dosarul prețurilor de transfer astfel cum acesta este reglementat de Ordinul nr. 222/08.02.2008;

- prin adresele nr. 00/14.07.2009 și 00/02.07.2009 a răspuns la presupusa încălcare a legislației în vigoare;

- organul de control a aplicat eronat, în estimarea prețurilor de transfer metoda împărțirii profiturilor în sensul că a calculat profitul final ca diferența dintre valoarea vânzărilor către clientul final de către B.P. I. Olanda în valoare de 00 lei și costul înregistrat cu obținerea acelor produse la nivel S.C. B.-. Vaslui în valoare de 00 lei, omițându-se costurile legate de ambalare, transportul și salariile angajaților din Olanda care ar fi trebuit incluse în costul total;

- organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea prețurilor de transfer cu încălcarea pct. 22 alin. 2 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal în sensul că nu a coroborat procedura de estimare a prețurilor de transfer cu "procedura amiabilă" prevăzută în convenția de evitare a dublei impuneri semnată de România și Olanda.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 00/27.07.2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. 00/28.07.2009, contestată s-a constatat că în perioada verificată, S.C. B.-. S.A. Vaslui care are ca activitate principală "Fabricarea de instrumente și dispozitive pentru măsură, verificare, control, navigație" cod CAEN 2651 a efectuat tranzacții comerciale cu persoane juridice cu care are relații de afiliere.

Având în vedere prevederile art. 7, art. 11 alin. (2), art.19 și art. 21 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23, pct. 30

din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 2 alin. (4) și art. 3 (1) din OMF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea prețurilor de transfer pentru tranzacțiile comerciale ale S.C. Ba.- . S.A Vaslui și celelalte firme din grupul de firme B. G. la care acționarul principal este I. BV Olanda care deține 83,47% din acțiunile societății

Din verificarea documentelor societății s-a constatat că, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a derulat relații comerciale cu B. Olanda care, așa cum s-a arătat anterior, sunt tranzacții între persoane afiliate iar prețul la care se transferă bunurile în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate **reprezintă preț de transfer**.

Ca urmare a solicitării organului de inspecție fiscală societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer din care nu rezultă metoda utilizată de societate la determinarea prețurilor de transfer motiv pentru care, pe baza informațiilor din acesta s-a ales **metoda împărțirii profitului** prevăzută de pct.30 din HG nr.44/2004 și art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a recalculării prețului de transfer prin metoda împărțirii profitului organul de inspecție fiscală a stabilit diferență de profit impozabil în sumă de 00 lei.

**În drept**, referitor la contribuabilii ce derulează tranzacții cu persoane afiliate, Codul de procedură fiscală stipulează la art. 79 alin. (2) că: **„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“**.

În plus, conform prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 00/2008, „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.“

În conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (2) din [Codul fiscal](#), „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.19 alin.1 și alin. 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile*

nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]"

**"(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer."**

Conform prevederilor pct.22, 23, 28 și 30 din HG 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 evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor 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 evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor 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 reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

[...]

**28. În sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului."**

**"30. Metoda împărțirii profitului**

**Metoda împărțirii profitului se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Această metodă presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente. Împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau a mai multor**

**tranzacții de către fiecare persoană. Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți.**

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

Astfel, dacă în urma relațiilor speciale dintre o întreprindere asociată română și una străină, evidențele întreprinderii din România nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România, tranzacțiile acestei întreprinderi neavând loc în termeni comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între întreprinderi independente, autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale întreprinderilor asociate, să reconsidere aceste evidențe.

Art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele precum și **"orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."**

Ca urmare, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevăzute metodele de estimare a prețului de piață al unor astfel de tranzacții printre acestea regăsindu-se și **metoda împărțirii profitului** utilizată de organul de control în stabilirea prețurilor de transfer având în vedere că societatea a pus la dispoziția acestuia dosarul prețurilor de transfer incomplet, din care nu s-a putut stabili metoda utilizată de societate iar informațiile din acesta nu a făcut posibilă aplicarea altei metode.

Metoda împărțirii profitului se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Aceasta metodă presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente, împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau a mai multor tranzacții de către fiecare persoană. **Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți.**

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că:

- acționar principal al S.C. B.-. S.A. Vaslui, cu 83,47% din acțiuni este I. BV Olanda care este acționar principal al grupului de firme B. G. din care face parte și B. P. I. BV Olanda cu care contestatoarea are relații comerciale.

- societatea contestatoare a înregistrat în perioada 2006-2008 pierderi fiscale care provin din activitatea de exploatare.

- societatea contestatoare nu a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală dosarul complet al prețurilor de transfer la nici unul din termenele stabilite (01.04.2009 respectiv 01.05.2009);

- din dosarul prețurilor de transfer (incomplet) prezentat nu rezultă în mod clar metoda aplicată de agentul economic în stabilirea prețurilor de transfer cu persoana afiliată;

- informațiile din dosarul prețurilor de transfer și a datelor puse la dispoziție de societate organul de inspecție fiscală, (după ce a încercat și celelalte metode (metoda comparării prețurilor, metoda cost-plus, metoda prețului de revânzare și metoda marjei nete) a ajuns la concluzia că singura metodă pe care o poate aplica în estimarea prețurilor este metoda împărțirii profitului;

- ca urmare organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea prețurilor de transfer folosind această metodă;

- în alegerea metodei de estimare a prețurilor de transfer, organul de inspecție fiscală a utilizat informațiile puse la dispoziție de societate inclusiv "anexa de la pagina 39 din dosarul prețurilor de transfer cu privire la:

- livrările semnificative în perioada verificată efectuate de S.C. B.-. S.A. Vaslui către B. Olanda;

- livrările, după prețul de catalog al S.C. B. Olanda către clienți independenți, considerat de organul de control ca reprezentând prețul de piață aferent unei tranzacții cu un independent;

Organul de inspecție fiscală a considerat că diferența între costul de producție al S.C. B.-. S.A. Vaslui și prețul de catalog al B.Olanda reprezintă profitul brut rezultat din aceste tranzacții dacă s-ar fi efectuat pe o piață necontrolată. Împărțirea profitului obținut a ținut seama de prevederile pct. 30 din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și anume: "**Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți.**"

Din analiza contractului dintre cele două părți, organul de inspecție fiscală a constatat că:

- riscurile de piață sunt preluate de B. Olanda;

- resursele angajate și activele utilizate sunt ale S.C. B.-. Vaslui;

- cota de profit obținută din tranzacții este de 34,04%;

- cota de profit inclusă de S.C. B.-. S.A. Vaslui către B.Olanda este de 8,63% (pag. 39 din dosarul prețurilor de transfer);

- cota de profit suplimentară care ar fi trebuit inclusă în prețurile de livrare către Badotherm Olanda este de 8,39% ( $34,04\%/2-8,63\%=8,39\%$ )

- costurile aferente vânzării către B.Olanda s-au determinat prin diminuarea cheltuielilor totale ale S.C. B.-. S.A. Vaslui cu cheltuielile generale de administrație și cu cheltuielile de desfacere, la care s-a aplicat ponderea obținută din raportarea veniturilor realizate din livrările către B. Olanda în veniturile totale din vânzări ale contestatoarei.

Prin aplicarea cotei de profit suplimentar la costurile astfel stabilite, s-a obținut un profit suplimentar în sumă de 00 lei considerat bază impozabilă suplimentară pentru determinarea obligației suplimentare de plată la impozitul pe profit.

Nu poate fi reținută pentru soluționarea favorabilă a contestației susținerea societății conform căreia pe parcursul controlului a prezentat dosarul prețurilor de transfer întocmit conform Ordinului 222/08.2008 deoarece în raportul de inspecție fiscală nr. 00/27.07.2009 la pagina 14 și 15 sunt enumerate deficiențele cu care acesta a fost întocmit iar societatea nu aduce nici un document care să probeze contrariu, adresele nr. 00/02.07.2009 și 000/14.07.2009 neavând nici o relevanță din acest punct de vedere.

În ceea ce privește susținerea societății referitoare la necoroborarea procedurii de estimare a prețurilor de transfer cu Procedura amiabilă prevăzută de Legea 85/1999 convenția de evitarea dublei impuneri semnată de România și



Olanda pct. 22. din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal la aliniatul 2 precizează:

*"În cazul în care România a încheiat o convenție de evitare a dublei impuneri cu statul al cărui rezident este persoana afiliată străină, această reconsiderare a evidențelor în scopul examinării fiscale se efectuează de către autoritățile române prin coroborare cu "Procedura amiabilă" prevăzută în respectiva convenție. În acest sens, atunci când România include în profiturile unei persoane înregistrate în România și impune în consecință profiturile asupra cărora o persoană rezidentă în alt stat a fost supusă impunerii în statul său de rezidență, iar profiturile astfel incluse sunt profituri care ar fi venit persoanei din România dacă condițiile stabilite între cele două persoane ar fi fost cele convenite între persoanele independente, statul de rezidență al persoanei afiliate străine poate proceda la modificarea corespunzătoare a sumei impozitului stabilit asupra acelor profituri"* iar art. 27 din Legea 85/1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Haga la 5 martie 1998

#### **"ART. 27**

##### **Procedura amiabilă**

1. Când o persoană consideră că datorită măsurilor luate de unul sau de ambele state contractante rezultă sau va rezulta pentru ea o impozitare care nu este conformă cu prevederile prezentei convenții, ea poate, indiferent de căile de atac prevăzute de legislația internă a acelor state, să supună cazul său autorității competente a statului contractant al cărui rezident este sau, dacă situația sa se încadrează în prevederile paragrafului 1 al [art. 26](#), aceluia stat contractant al cărui național este. Cazul trebuie prezentat în termen de 3 ani de la prima notificare a acțiunii din care rezultă o impunere contrară prevederilor convenției.

2. Autoritatea competentă se va strădui, dacă reclamația îi pare întemeiată și dacă ea însăși nu este în măsură să ajungă la o soluționare corespunzătoare, să rezolve cazul pe calea unei înțelegeri amiabile cu autoritatea competentă a celuilalt stat contractant, în vederea evitării unei impozitări care nu este în conformitate cu convenția. Orice înțelegere realizată va fi aplicată indiferent de perioada de prescripție prevăzută în legislația internă a statelor contractante.

Art. 24 din Legea 85/1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Haga la 5 martie 1998 precizează:

##### **" Eliminarea dublei impuneri**

1. Olanda, atunci când percepe impozit de la rezidenții săi, poate include în baza asupra căreia aceste impozite sunt percepute elemente de venit sau de capital care, potrivit prevederilor acestei convenții, pot fi impuse în România.

2. Totuși, atunci când un rezident al Olandei obține elemente de venit care, potrivit prevederilor [art. 6](#), [art. 7](#), paragrafului 5 al [art. 10](#), paragrafului 6 al [art. 11](#), paragrafului 5 al [art. 12](#), paragrafelor 1 și 2 ale [art. 13](#), [art. 14](#), paragrafului 1 al [art. 15](#), paragrafului 3 al [art. 18](#), paragrafelor 1 [subparagraful a)] și 2 [subparagraful a)] ale [art. 19](#) și paragrafului 2 al [art. 22](#) din prezenta convenție, pot fi impuse în România și sunt incluse în baza la care se face referire în paragraful 1, Olanda va scuti aceste elemente de venit prin acordarea unei reduceri din impozitul care i s-ar fi cuvenit. Această reducere va fi calculată în conformitate cu prevederile legislației Olandei pentru evitarea dublei impuneri. În acest sens elementele de venit menționate vor fi considerate ca fiind incluse



**în suma totală a elementelor de venit care sunt scutite de impozitul olandez potrivit acelor prevederi.**

Se reține din aceste texte de lege că soluționarea pe calea procedurii amiabile a acestei probleme poate avea loc în conformitate cu prevederile art. 27 din Legea nr. 85/1999 dacă statul de rezidență al persoanei afiliate străine nu precedează la modificarea corespunzătoare a sumei impozitului stabilit asupra acestor profituri și persoana afiliată consideră că datorită măsurilor luate de unul sau de ambele state contractante rezultă sau va rezulta pentru ea o impozitare care nu este conformă cu prevederile prezentei convenții.

Totodată se reține că societatea în mod eronat consideră că profitul suplimentar stabilit ca urmare a estimării prețurilor de transfer s-a calculat ca diferență între valoarea livrărilor către B. P. I. Olanda în valoare de 00 lei și costurile de producție ale S.C. B.-. SA Vaslui, omițându-se costurile legate de ambalare, transport și salariile angajaților din Olanda. Din descrierea modului cum a procedat organul de inspecție fiscală rezultă că aceste cheltuieli au fost considerate deductibile la calculul impozitului pe profit, ele au fost deduse din baza de calcul la care s-a aplicat cota de profit de 8.39%. Profitului impozabil astfel stabilit, de organul de control este mai mic decât dacă aceeași cotă ar fi fost aplicată la valoarea costurilor totale, inclusiv cheltuielile de generale de administrație și cu cheltuielile de desfacere ar fi rezultat o bază impozabilă mai mare.

Fată de cele menționate mai sus se reține că organul de inspecție fiscală în mod legal a procedat la estimarea prețurilor de transfer și în consecință la majorarea bazei de impunere aferentă impozitului pe profit cu suma de 00 lei și pe cale de consecință urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

În concluzie, se reține că baza de impunere stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală în sumă de 00 lei (00 în anul 2006, 00 lei în anul 2007 și 00 în anul 2008) a fost diminuată cu suma de 00 lei pierderea fiscală de recuperat precum și cu cheltuielile de protocol deductibile în sumă de 00 lei rezultând astfel un profit impozabil în sumă de 00 lei. Impozitul pe profit, aferent în sumă de 00 lei a fost diminuat cu suma de 00 lei reprezentând cheltuieli de sponsorizare deductibile, astfel impozitul pe profit suplimentar de plată stabilit de inspecția fiscală este în sumă de 00 lei.

Fată de cele reținute în conținutul deciziei, rezultă că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a stabilit obligația suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de 00 lei și pe cale de consecință se respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 00 lei**, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Prin contestația depusă, societatea nu obiectează asupra modului de calcul al acestor majorări de întârziere, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere, cota de majorări aplicată, însumarea produselor dintre baza de calcul, numărul zilelor de întârziere și cota majorărilor de întârziere aplicată.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în suma de 00 lei reprezentând impozit pe profit, societatea datorează și majorările de întârziere în sumă de 00 lei, măsură dispusă în temeiul art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, conform principiului de drept *accessorim sequitur principale*, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru această sumă.

În ceea ce privește încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor care guvernează inspecția fiscală precum și drepturile contribuabilului

prevăzute de art. 9 și art. 107 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare contestatoarea arată că aspectele invocate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu au fost aduse la cunoștință reprezentanților legali ai societății pe parcursul desfășurării controlului, aceștia luând la cunoștință de aceste aspecte doar în momentul comunicării raportului de inspecție fiscală.

Aceste afirmații nu pot fi luate în considerație în soluționarea favorabilă a contestației deoarece la dosarul cauzei există depuse, în copie, cele două adrese de răspuns ale societății 00/14.07.2009 și 00/02.07.2009 prin care societatea aduce clarificările pe care le crede de cuviință cu privire la "aspectele prezentate de dumneavoastră (n .n. organul de inspecție fiscală ) precum și adresa nr. 199 din data de 27.05.2009 prin care reprezentanții societății au fost invitați pentru discuția finală pentru data de 29.05.2009 ora 12 privind concluziile referitoare la aspectele constatate ca urmare a controlului la S.C. B.-. Vaslui, adresă pe verso-ul căreia se menționează, în data de 03.07.2009: "S.C. B. . Vaslui. Punctul de vedere al societății se va formula luni 06.07.2009" .

Astfel, au fost respectate atât prevederile art. 9 cât și cele ale art.107 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/1993 privind Codul de procedură fiscală.

Organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra sintagmei „timp util” cuprinsă la alin. (3) al art. 107 Cod procedură fiscală deoarece legiuitorul nu a făcut precizări asupra perioadei de timp care trebuie să treacă de la înștiințare până la discuția efectivă, lăsând la aprecierea organelor de inspecție acest aspect.

### **III. C. Cu privire la dispoziția de măsuri nr. 3511/28.07.2009**

***Cauza supusă soluționării este dacă Compartimentul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P. Vaslui. se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată și majorări de întârziere ale acestora, ci la măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența acestuia.***

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 00/28.07.2009, organele de inspecție fiscală au dispus SC B.-. S.A. Vaslui să înregistreze în evidența contabilă diferențele constatate în urma inspecției fiscale, în baza deciziei de impunere nr. 00/28.07.2009.

Prin contestația formulată, societatea nu solicită nimic cu privire la Dispoziția de măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 00/28.07..2009, menționând doar: "Subscrisa.....formulează următoarea contestație Împotriva.. ...dispoziției de măsuri nr. 00/28.07.2009..." .

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Art. 205. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestațiile formulate împotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației**, emise în conformitate cu legislația în materie vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, **se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale** unde contestatorii au domiciliu fiscal (...)" .

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă *actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicare a prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului*".

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care stabilește:

**"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedura fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc. "**

Întrucât măsurile dispuse în sarcina SC B.-. S.A. Vaslui nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat, se reține ca soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

**"(2) Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente"**.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competență soluționare, Activității de Inspecție Fiscală Vaslui-Serviciul inspecție fiscală 3, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative legale enumerate în prezenta decizie coroborate cu art. 210, art. 216 și art. 218 din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale, se

## **DECIDE**

1. Admiterea contestației formulată de **S.C. B.-. S.A Vaslui** împotriva deciziei de impunere nr.00/28.07.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr00/27.07.2009, întocmite de organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vaslui-serviciul Inspecție Fiscală nr. 3 și anularea acesteia, pentru **suma de 00 lei**, reprezentând:

- **impozit pe profit în sumă de..... 00 lei;**
- **majorări întârziere în sumă de.....00 lei.**

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. B.-C S.A Vaslui** împotriva deciziei de impunere nr. 00/28.07.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. 00/27.07.2009, întocmite de organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vaslui-serviciul Inspecție Fiscală nr. 3, pentru **suma de 00 lei**, reprezentând:

- **impozit pe profit în sumă de..... 00 lei;**
- **majorări întârziere în sumă de... 00 lei.**

3. Transmiterea către Activitatea de Inspecție Fiscală a contestației formulată de SC B.-0 S.A. Vaslui împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 00/27.072009.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vaslui în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

**DIRECTOR COORDONATOR,**