

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 719 din 12 septembrie 2012

Cu adresa nr./....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr./....., **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor** din cadrul A.N.A.F. București a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, împotriva *Dispoziției de măsuri nr. din2012 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2012*, acte administrative fiscale emise de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Dispoziția de măsuri nr./.....2012 și Decizia de impunere nr./.....2012 au avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr./.....2012.

Precizăm că, în conformitate cu prevederile art.4 alin.2 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3333/2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. București a delegat competența de soluționare a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, în favoarea D.G.F.P. Prahova.

S.C. "....." S.R.L. are domiciliul fiscal în, jud. Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. J29/...../2001 și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei diminuare pierdere fiscală aferentă perioadei 2008 - 2010;
- lei impozit pe profit aferent anului 2007;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actele atacate au fost comunicate contribuabilului în data de2012, iar contestația a fost depusă la poștă în data de2012 și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr./.....2012.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...]. Învederăm organului de soluționare a Contestației faptul că, măsurile impuse în sarcina SC prin Dispoziția de măsuri și Decizia de impunere sunt nelegale dat fiind că organele de control au procedat la efectuarea unor calcule eronate printr-o greșită stabilire a cheii de alocare a costurilor de producție la veniturile din relațiile cu părțile afiliate și prin tratarea eronată a pierderilor tehnologice inerente procesului specific de producție desfășurat de Societate, așa cum vom arăta pe larg în cele ce urmează.

2.1. Ajustarea veniturilor Societății în baza dosarului prețurilor de transfer în sumă de RON

➤ Organele de control au stabilit în mod eronat cheia de alocare a costurilor de producție la veniturile din relațiile cu părțile afiliate

Conform situației prezentate mai jos, organele de control au calculat eronat totalul veniturilor aferente costurilor de producție stabilite, rezultând un procent de alocare mai mare decât cel rezultat din situațiile financiare.

Prin urmare, organele de control au stabilit venituri suplimentare în sumă de RON și nu de RON, astfel cum rezultă în mod clar din calculul efectuat de Societate în baza situațiilor financiare deținute de SC și puse la dispoziția organelor de control pe durata inspecției fiscale. [...].

În plus față de ajustarea veniturilor stabilite de organele fiscale, menționăm și faptul că, în perioada analizată Societatea a înregistrat pierderi semnificative datorate procesului de inițiere a activității comerciale efective în

România (chiar dacă Societatea a fost înregistrată în România în anul 2002 activitatea efectivă a fost demarată în anul 2007). Aceste pierderi au fost cauzate în special de investiții în achiziționarea de echipamente și instalații necesare desfășurării activității. [...].

Având în vedere principiile internaționale ale OECD, din punct de vedere al prețurilor de transfer, astfel de cheltuieli și pierderile rezultate nu ar trebui să fie interpretate drept o încălcare a principiului de stabilire a prețurilor pe baza "lungimii brațului", astfel cum eronat au menționat organele de control în Raportul de inspecție fiscală.

Conform acestor linii directoare privind prețurile de transfer emise de OECD, un contribuabil ce penetrează o piață nouă sau își extinde cota de piață poate avea temporar costuri mai mari și prin urmare, poate atinge o rată de profitabilitate mai scăzută decât alți contribuabili ce activează pe aceeași piață. Un astfel de contribuabil ce dorește să intre pe o piață sau să își mărească cota de piață poate stabili un preț mai mic pentru produsele sale decât ceilalți contribuabili activi pe aceeași piață.

➤ Organele de control nu au avut în vedere factura nr. din data de 29.12.2007 în sumă de Ron reprezentând contravaloare diferență de preț produse finite conform act renegocieri prețuri

La emiterea actelor administrativ fiscale contestate organele de control au omis efectuarea unei analize documentare corecte și complete a documentelor atestând veniturile din tranzacțiile derulate de SC cu părțile afiliate și, prin urmare, au inclus în baza de calcul aferentă anului 2007 suma de RON ca venit din tranzacțiile derulate de SC cu părțile afiliate fără a lua în considerare și suma de Ron aferentă facturii nr. din data de 29.12.2007 (Anexa 5).

Societatea admite faptul că această factură nu a fost inclusă în suma totală menționată în dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2007, însă apreciem că o astfel de eroare materială nu poate justifica o creștere a venitului impozabil al Societății care nu reflectă situația de fapt reală. [...].

➤ Organele de control au procedat în mod eronat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer

Subliniem că, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, al Deciziei de impunere și al Dispoziției de Măsură organele de control au procedat în mod nejustificat la estimarea cuantumurilor prețurilor de transfer în pofida faptului că Societatea a prezentat echipei de inspecție dosarul prețurilor de transfer, în conformitate cu dispozițiile legale incidente.

Astfel, potrivit art.3 din Ordinul nr.222/2008, organele fiscale competente pot proceda la estimarea cuantumului prețurilor de transfer exclusiv în cazul în care contribuabilul efectuează tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, respectiv în situația în care contribuabilul nu întocmește dosarul anterior menționat.

Or, în prezenta cauză Societatea a întocmit și a prezentat organelor de control dosarul prețurilor de transfer astfel încât echipa de inspectori nu putea proceda la estimarea prețurilor de transfer ci, în situația în care ar fi considerat că aceste prețuri nu sunt corecte/reale, în temeiul art.6 coroborat cu art.7 din Codul de procedură fiscală, în baza principiului exercitării dreptului de apreciere și al rolului activ al organului fiscal acestea aveau obligația de a solicita lămuriri și explicații suplimentare Societății astfel încât să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt și pentru emiterea unor acte administrativ fiscale legale.

2.2. În mod eronat organele fiscale au considerat ca fiind nedeductibilă suma de reprezentând cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută

Învăderăm faptul că, în mod eronat organele fiscale au considerat ca fiind nedeductibilă suma de reprezentând cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută întrucât aceste împrumuturi au fost realizate în baza unor acorduri de finanțare care prevăd că durata împrumutului este de 1 an de la data alocării acestuia.

Or, potrivit art.23 din Codul fiscal coroborat cu pct.1 și urm. din Normele Metodologice la Codul fiscal, limitarea la deductibilitate se aplică pentru cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar provenind din împrumuturi cu termen de rambursare de peste un an.

În concluzie, în cazul specific al Societății, având în vedere că acordurile de împrumut au o durată de un an, în conformitate cu textul de lege anterior menționat cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută nu pot fi considerate cheltuieli nedeductibile astfel cum în mod eronat au reținut organele fiscale.

2.3 Tratarea în totalitate a cheltuielilor în quantum de RON ca reprezentând investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale

În cuprinsul actelor administrativ fiscale organele de control au reținut faptul că cheltuielile în quantum de RON realizate de Societate în perioada ce a făcut obiectul inspecției fiscale ar avea natura unor investiții.

Atragem atenția că, suma la care face trimitere organul de control avansată de Societate a avut ca scop principal menținerea parametrilor tehnici de funcționare a mijloacelor fixe deținute de SC ca urmare a relocării acestora impuse de necesitatea conducerii afacerii SC și în nici un caz îmbunătățirea/creșterea parametrilor tehnici ai instalațiilor Societății astfel încât să poată fi catalogată ca fiind investiții. [...].

2.4 Tratarea cheltuielilor în sumă de ca reprezentând pierderi tehnologice aferente activității de producție nedeductibile

În motivarea Raportului de inspecție fiscală, organele de control au reținut că Societatea nu a înregistrat pierderi tehnologice în cursul anului 2007. [...].

Din analiza sumară a Raportului de inspecție fiscală se poate lesne observa că organele de control nu arată în mod clar care este modalitatea în care au determinat cuantumul pierderilor tehnologice care sunt considerate nedeductibile. Mai mult, din motivarea actelor administrativ fiscale contestate nu rezultă cum anume a determinat

organul de control pierderile tehnologice evidențiate și nici care sunt rațiunile pentru care a procedat la calificarea acestor pierderi ca nedeductibile.

Astfel, raționamentul organelor de inspecție este încă de la început viciat dat fiind că argumentele în baza cărora au procedat la motivarea actelor administrativ fiscale contestate nu prezintă nici un fel de consistență logică, echipa de inspecție indicând un quantum al consumului efectiv mai mic decât norma de consum (0,27 față de 0,3) astfel încât, aplicând acest raționament nu s-ar putea pune niciodată problema existenței unor pierderi tehnologice. [...].

➤ Chiar și în situația în care am accepta prin absurd că pierderile tehnologice ar avea natura unor cheltuieli nedeductibile atragem atenția asupra faptului că odată considerate nedeductibile acestea ar fi trebuit excluse din calculul de ajustare a veniturilor pe baza dosarului prețurilor de transfer. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din localitatea, jud. Prahova, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] Impozitul pe profit [...]

Anul 2007 [...]

[...], față de pierderea fiscală stabilită de către societate în quantum de lei, la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei, cu o diferență de bază impozabilă în sumă totală de lei, stabilită după cum urmează (Anexa nr.2):

a) lei, cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel (Anexa nr.3):

- lei, sumă înregistrată de către societate în luna decembrie 2007 pe costuri (conturi contabile 601, 602, 608), reprezentând pierderi tehnologice aferente activității de producție, peste normele de consum proprii, necesare pentru fabricarea produselor, aprobate de către conducerea societății în anul 2007, contrar prevederilor art.19, alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu pct.12, 22 din H.G. nr.44/2004 [...].

- lei, sumă contabilizată de către societate prin rulajul debitor al contului conatbil 628 "Alte cheltuieli executate de terți", acestea reprezentând în fapt investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe), respectiv cheltuieli de natura investițiilor/modernizărilor la clădirile (spațiu de producție) din localitatea, proiecte aferente recompartimentării spațiilor, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.i) și art.24 alin.(1) și alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu art.3 lit.b) și art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 Republicată [...] și H.G. nr.909/1997 [...] respectiv O.M.F.P. nr. 1752/2005. [...].

- lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută, nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, având în vedere prevederile art.23, alin.(1)-(3) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu pct.59-60 din H.G. nr.44/2004 [...].

c) lei, reprezentând venituri ajustate la control în baza prevederilor art.11 alin.1 și alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu prevederile pct.22, pct.23 lit.b) și pct.26 din H.G. nr.44/2004 [...].

Referitor la modul de calcul al veniturilor stabilite suplimentar la control, acesta este prezentat pe larg la Capitolul IV: "Analiza dosarului prețurilor de transfer" din prezentul raport de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate anterior, respectiv faptul că organele de control au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuieli evidențiate de către societate fără respectarea reglementărilor legale în vigoare, stabilirea de venituri suplimentare, ajustate urmare analizării dosarului prețurilor de transfer, precum și nerecunoașterea pierderii fiscale recuperată eronat de către societate din perioada anterioară, față de pierderea fiscală stabilită de către societate pe cumul de lei, la control a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei, cu un impozit pe profit aferent de lei (Anexa nr.2).

În conformitate cu prevederile art.119, art.120 alin.(1) și alin.(7), art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 [...] pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei au fost calculate majorări și penalități de întârziere în quantum de lei [...].

Anul 2008 [...]

[...], față de pierderea fiscală stabilită de către societate în quantum de lei, la control s-a stabilit pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare de lei, cu o diferență în sumă totală de lei, stabilită după cum urmează)Anexa nr.2):

a) lei, cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel (Anexele nr.3 și nr.5.1):

- lei, sumă contabilizată de către societate prin rulajul debitor al contului contabil 628 "Alte cheltuieli executate de terți", acestea reprezentând în fapt investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe), respectiv cheltuieli de natura investițiilor/modernizărilor la clădirile (spațiu de producție) din localitatea, amenajări de teren, proiecte aferente recompartimentării spațiilor, [...].

- lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută [...].

b) lei, reprezentând venituri ajustate la control [...].

Recapitulând, aferent exercițiului financiar 2008 au fost stabilite următoarele (Anexele nr.1 și nr.2):

- pierdere fiscală stabilită societate (-) lei;

- pierdere fiscală stabilită la control (-) lei;

- diferență lei.

Anul 2009 [...]

[...], față de pierderea fiscală stabilită de către societate în quantum de lei, la control s-a stabilit pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare de lei, cu o diferență în sumă totală de lei, stabilită după cum urmează (Anexa nr.2):

a) lei, cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel (Anexele nr.3, nr.5.1, nr.5.2 și nr.18):

- lei, sumă contabilizată de către societate prin rulajul debitor al contului contabil 628 "Alte cheltuieli executate de terți", acestea reprezentând în fapt investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe), respectiv cheltuieli de natura investițiilor/modernizărilor la clădirile (spațiu de producție) și utilajele achiziționate din localitatea, amenajări de teren, proiecte aferente recompartimentării spațiilor [...].

- lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută [...].

b) lei, reprezentând venituri ajustate la control [...].

Recapitulând, aferent exercițiului financiar 2009 au fost stabilite următoarele (Anexele nr.1 și nr.2):

- pierdere fiscală stabilită societate (-) lei;

- pierdere fiscală stabilită la control (-) lei;

- diferență lei.

Anul 2010 [...]

Pentru perioada trim.I - trim.III 2010 [...]

[...], față de profitul impozabil stabilit de către societate în cuantm de lei, la control s-a stabilit un profit impozabil de lei, cu o diferență în sumă totală de lei, cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel (Anexele nr.3, nr.5.1 și nr.5.2):

- lei, sumă contabilizată de către societate prin rulajul debitor al contului contabil 628 "Alte cheltuieli executate de terți", acestea reprezentând în fapt investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe), respectiv cheltuieli de natura investițiilor/modernizărilor la clădirile (spațiu de producție) și utilajele achiziționate din localitatea, amenajări de teren, proiecte aferente recompartimentării spațiilor [...].

- lei, sumă contabilizată de către societate prin rulajul debitor al contului contabil 628 "Alte cheltuieli executate de terți", aceasta reprezentând în fapt manoperă aferentă unor investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe), respectiv cheltuieli de natura investițiilor/modernizărilor la clădirile (spațiu de producție) și utilajele achiziționate din localitatea, [...].

Recapitulând, pe cumul, la data de 30.09.2010 au fost stabilite următoarele (Anexa nr.2):

- pierdere fiscală de recuperat stabilită control la data de 31.12.2009 (-) lei;

- profit impozabil trim.I-trim.III 2010 (+) lei;

- pierdere fiscală stabilită la control (-) lei;

- pierdere fiscală stabilită societate (-) lei;

- diferență cumulată (+) lei.

Pentru perioada trim.IV 2010 [...]

[...], față de pierderea fiscală stabilită de către societate în quantum de lei, la control s-a stabilit un profit impozabil de lei, cu o diferență în sumă totală de lei, stabilită după cum urmează (Anexele nr.3, nr.5.1 și nr.5.2):

- lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută [...]

- lei, sumă contabilizată de către societate prin rulajul debitor al conturilor contabile 611 "Cheltuieli de întreținere și reparații" și 628 "Alte cheltuieli executate de terți", acestea reprezentând în fapt investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe), respectiv cheltuieli de natura investițiilor la clădirile (spațiu de producție) din localitatea și îmbunătățiri aferente unor mijloace fixe (strunguri) [...].

Recapitulând, pe cumul, la data de 31.12.2010 au fost stabilite următoarele (Anexa nr.2):

- pierdere fiscală de recuperat stabilită control la data de 30.09.2010 (-) lei;

- profit impozabil trim.IV 2010 (+) lei;

- pierdere fiscală stabilită la control (-) lei;

- pierdere fiscală stabilită societate (-) lei;

- diferență cumulată (+) lei. [...].

Față de cele prezentate, în ceea ce privește această obligație bugetară au fost stabilite următoarele:

- impozit pe profit stabilit suplimentar lei;

- majorări și penalități de întârziere aferente lei;

- pierdere fiscală recuperată la control (+) lei. [...].

Capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer [...]

4) Vânzarea produselor realizate [...]

În vederea stabilirii intervalului lungimii de braț pentru marjele practice în piață de entități independente ce activează în aria producției și vânzării construcțiilor metalice și a părților componente ale structurilor metalice, în dosarul prețurilor de transfer a fost utilizată metoda cost plus ca fiind metoda cea mai adecvată.

Astfel, au fost calculate marjele de profit pentru acest sector de activitate (cod CAEN 2511) în cadrul SC România, acestea fiind obținute ca procent între profitul obținut din această activitate și cheltuielile efectuate (rentabilitatea costurilor = venituri - costuri / costuri * 100). [...].

Din analiza efectuată împreună cu reprezentanții Compartimentului prețuri de transfer din cadrul A.I.F. Prahova, au fost identificate elemente care să conducă la ajustarea veniturilor societății verificate pentru acest tip de tranzacție, respectiv stabilirea la control a costurilor de producție aferente veniturilor obținute de către societate cu persoanele afiliate, având în vedere faptul că unitatea a prezentat prin dosarul prețurilor de transfer la stabilirea cheltuielilor de producție doar cele aferente materiilor prime și materialelor consumabile.

În acest sens exemplificăm stabilirea la control a costurilor aferente producției realizate, precum și ajustarea veniturilor societății, pentru anul 2007 (Anexele nr.6-8):

Pe baza datelor de evidență financiar contabilă puse la dispoziție de către societate, au fost stabilite cheltuielile totale de producție (directe și indirecte) în sumă de lei, în conformitate cu prevederile pct.2.2 din Precizările la O.M.F.P. nr.1826/2003, respectiv pct.55, alin.1-3 din Reglementările contabile la O.M.F.P.nr.1752/2005.

[...]. Având în vedere ponderea veniturilor înregistrate de societate în relațiile cu persoanele afiliate în total venituri aferente producției înregistrate de societate de 96,46% (..... lei / lei), au fost stabilite cheltuielile de producție înregistrate de societate pentru obținerea veniturilor către afiliați de lei (..... lei * 96,46%).

Astfel, la control au fost stabilite cheltuieli de producție cu o diferență în plus în cuantum de lei față de cheltuielile prezentate de către societate prin D.P.T. în sumă de lei.

La control, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.22, pct.23 lit.b) și pct.26 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, a fost luată în calcul aceeași metodă prezentată în D.P.T., respectiv metoda cost-plus, folosindu-se ca marjă "rentabilitatea resurselor utilizate", obținute urmare consultării bazei de date Orbis, rezultând următoarele:

- costuri de producție înregistrate de societate pentru obținerea veniturilor către afiliați: lei;
- marja rentabilității resurselor utilizate: 3,69%;
- venituri recalulate la control: lei {..... lei - (..... lei * 3,69%)};
- venituri înregistrate de către societate în relația cu persoanele afiliate: lei;
- venituri ajustate la control: lei (..... lei - lei).

Pentru obținerea marjei rentabilității resurselor utilizate de 3,69%, în anul 2007, au fost comparate condițiile tranzacțiilor controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente [...].

Asemănător, pentru exercițiile financiare 2008 și 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile totale de producție (directe și indirecte) precum și veniturile ajustate, fiind constatate următoarele:

a) pentru anul 2008 (Anexele nr.10-13): [...]

- venituri ajustate la control: lei (..... lei - lei).

b) pentru anul 2009 (Anexele nr. 14-17): [...]

- venituri ajustate la control: lei (..... lei - lei).

În concluzie, pentru perioada 2007 - 2009, organele de inspecție fiscală au ajustat venituri în sumă totală de lei, influențele fiscale generate de aceste ajustări fiind prezentate la capitolul "Impozit pe profit" pentru fiecare exercițiu financiar în parte. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2012 de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat al statului de către S.C. "....." S.R.L. din localitatea, jud. Prahova. Perioada verificată a fost 01 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2010.

Obiectul principal de activitate al societății îl constituie "*Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice*" - cod CAEN 2511.

În urma controlului s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat bugetului de stat în sumă de lei, aferent anului 2007, diferență suplimentară pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), sume înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2012. Aferent perioadei ianuarie 2008 - decembrie 2010, pierderea fiscală stabilită de societate în sumă de lei a fost redusă la control cu suma de lei, rezultând o pierdere fiscală de recuperat la 31.12.2010 în sumă de lei, iar pentru corectarea de către societatea comercială a acestui rezultat fiscal, organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția de măsuri nr. din2012.

Pe ani fiscali situația se prezintă astfel:

Aferent **anului 2007**, față de pierderea fiscală în sumă de lei stabilită de societate, la inspecția fiscală a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei și un impozit pe profit în sumă de lei, cu o diferență de bază impozabilă în sumă de lei, rezultat al următoarelor influențe:

- lei reprezentând pierderi tehnologice aferente activității de producție, peste normele de consum proprii, înregistrate de societate pe costuri, contrar prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.12 și pct.22 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă contestată;

- lei reprezentând investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale, înregistrate de societate direct pe cheltuieli, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) și art.24 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei reprezentând cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută contractate de la unități afiliate considerate de societate ca deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.23 alin.(1) - (3) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.59-60 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă contestată;

- lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative, cheltuieli cu amenzi, penalități, diferențe de impozite și taxe stabilite prin acte de control anterioare, diminuări de stoc, cheltuieli cu TVA nedeductibilă, considerate de societate ca deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.a), b) și f) din Codul fiscal - sumă necontestată;

- lei reprezentând pierdere fiscală evidențiată de societate ca fiind de recuperat la data de 31.12.2006, înscrisă eronat în declarația de impozit pe profit aferentă anului 2007, contrar prevederilor art.26 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu pct.73-74 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă necontestată;

- lei reprezentând venituri ajustate la control în baza prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.22, pct.23 lit.b) și pct.26 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă contestată.

Aferent **anului 2008**, față de pierderea fiscală în sumă de lei stabilită de societate, la inspecția fiscală a fost stabilită o pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare în sumă de lei, cu o diferență în sumă totală de lei, rezultat al următoarelor influențe:

- lei reprezentând investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale, înregistrate de societate direct pe cheltuieli, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) și art.24 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei reprezentând cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută contractate de la unități afiliate considerate de societate ca deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.23 alin.(1) - (3) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.59-60 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă contestată;

- lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative, cheltuieli cu amenzi, penalități, considerate de societate ca deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.a), b) și f) din Codul fiscal - sumă necontestată;

- lei reprezentând venituri ajustate la control în baza prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.22, pct.23 lit.b) și pct.26 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă contestată.

Aferent **anului 2009**, față de pierderea fiscală în sumă de lei stabilită de societate, la inspecția fiscală a fost stabilită o pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare în sumă de lei, cu o diferență în sumă totală de lei, rezultat al următoarelor influențe:

- lei reprezentând investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale, înregistrate de societate direct pe cheltuieli, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) și art.24 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei reprezentând cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută contractate de la unități afiliate considerate de societate ca deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.23 alin.(1) - (3) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.59-60 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă contestată;

- lei reprezentând venituri ajustate la control în baza prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.22, pct.23 lit.b) și pct.26 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă contestată.

Aferent **trim.I - trim.III 2010**, față de profitul impozabil în sumă de lei stabilit de societate, la inspecția fiscală a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei, cu o diferență în sumă totală de lei, rezultat al următoarelor influențe:

- lei reprezentând investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale, înregistrate de societate direct pe cheltuieli, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) și art.24 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal - sumă contestată.

Aferent **trim.IV 2010**, față de pierderea fiscală în sumă de lei stabilită de societate, la inspecția fiscală a fost stabilit un profit impozabil în sumă de lei, cu o diferență în sumă totală de lei, rezultat al următoarelor influențe:

- lei reprezentând investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale, înregistrate de societate direct pe cheltuieli, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) și art.24 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal, din care se contestă doar suma de lei, diferența de lei fiind necontestată de societatea comercială;

- lei reprezentând cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută contractate de la unități afiliate considerate de societate ca deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.23 alin.(1) - (3) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.59-60 din Normele de aplicare a Codului fiscal - sumă contestată.

1) Referitor la ajustarea veniturilor cu suma totală de lei, precizăm următoarele:

* Prin Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că la întocmirea dosarului prețurilor de transfer referitor la vânzarea produselor realizate către persoanele juridice afiliate în anii 2007, 2008 și 2009, societatea comercială verificată a stabilit cheltuielile de producție prin luarea în calcul doar a cheltuielilor aferente materiilor prime și materialelor consumabile.

În aceste condiții, utilizând aceeași metodă de stabilire a lungimii de braț ca cea folosită de societatea comercială, respectiv metoda cost-plus, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor obținute de societate în anii 2007, 2008 și 2009 din acest tip de tranzacție, prin stabilirea cheltuielilor totale de producție (directe și indirecte) și recalcularea marjei rentabilității resurselor utilizate.

Astfel, pentru perioada 2007 - 2009 la inspecția fiscală au fost ajustate veniturile în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei), pierderea fiscală stabilită de societate la sfârșitul fiecărei perioade fiind diminuată cu sumele în cauză (..... lei pentru anul 2007, lei pentru anul 2008 și lei pentru anul 2009).

Ajustarea veniturilor a fost efectuată în baza prevederilor art.11 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal: "*(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: [...]*

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; [...]."

și în baza pct.22 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, 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. [...]."*

* Societatea comercială susține următoarele:

- organele de control au calculat eronat totalul veniturilor aferente costurilor de producție stabilite, rezultând un procent de alocare mai mare decât cel din situațiile financiare;

- potrivit liniilor directoare privind prețurile de transfer, un contribuabil ce penetrează o piață nouă sau își extinde cota de piață poate avea temporar costuri mai mari și prin urmare, poate atinge o rată de profitabilitate mai scăzută decât alți contribuabili ce activează pe aceeași piață, astfel că un contribuabil ce dorește să intre pe o piață sau să își mărească cota de piață poate stabili un preț mai mic pentru produsele sale decât ceilalți contribuabili activi pe aceeași piață;

- organele de control nu au avut în vedere factura nr din data de 29.12.2007 în sumă de lei reprezentând contravaloare diferență de preț produse finite conform act renegociere prețuri. Se admite faptul că această factură nu a fost inclusă în suma totală menționată în dosarul prețurilor de transfer pentru anul 2007, însă se apreciază că această eroare materială nu poate justifica o creștere a venitului impozabil al societății.

- organele de control au procedat în mod eronat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer, în pofida faptului că societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer, în conformitate cu dispozițiile legale incidente.

* Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

"Art. 19. - (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 [...].

(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."

* În fapt, la capitolul IV "Dosarul prețurilor de transfer" din Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că, prin adresa nr...../.....2011 A.I.F. Prahova a solicitat societății comerciale "..... ROMÂNIA" S.R.L. întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, având în vedere relațiile comerciale derulate cu persoane afiliate, în conformitate cu prevederile art.79 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare: *"(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."* Cu adresa înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2011, societatea comercială a înaintat organelor de inspecție fiscală dosarul prețurilor de transfer.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer efectuată de organele de inspecție fiscală împreună cu reprezentanții Compartimentului Prețuri de transfer din cadrul A.I.F. Prahova, în legătură cu vânzarea produselor realizate de către S.C. "..... ROMÂNIA" S.R.L. către persoanele juridice afiliate, au fost identificate elemente care au condus la ajustarea veniturilor societății verificate pentru acest tip de tranzacție.

Astfel, în vederea stabilirii intervalului lungimii de braț pentru marjele practicate în piața de entități independente ce activează în aria sa de activitate, respectiv producția și vânzarea construcțiilor metalice și a părților componente ale structurilor metalice - cod CAEN 2511, societatea verificată a utilizat în dosarul prețurilor de transfer metoda cost-plus ca fiind metoda cea mai adecvată. Au fost calculate marjele de profit pentru acest sector de activitate, acestea fiind obținute ca procent între profitul obținut din această activitate și cheltuielile efectuate, respectiv: $\text{rentabilitatea costurilor} = (\text{venituri} - \text{costuri}) / \text{costuri} * 100$.

Conform anexelor nr.19 - 21 la Dosarul prețurilor de transfer, marjele de profit obținute de societatea verificată din vânzarea produselor finite au fost de 17,04% pentru anul 2007; 16,38% pentru anul 2008 și 15,66% pentru anul 2009, în condițiile în care la stabilirea costurilor de producție societatea comercială nu a luat în calcul totalitatea cheltuielilor directe și indirecte implicate în producție, ci doar cheltuielile de producție aferente materiilor prime și materialelor consumabile.

În urma comparării marjelor de profit stabilite de societate, cu valorile statistice calculate din benchmark-ul realizat pentru companii ce activează în același sector, prin dosarul prețurilor de transfer s-a concluzionat că nu există risc de ajustare din perspectiva autorităților fiscale.

Însă, conform prevederilor pct.2.2 din Precizările privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.826/2003:

"2.2. Structura costurilor [...]

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora."

De asemenea, conform pct.55 alin.(1), (2) și (3) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, cu modificările și completările ulterioare:

"55. - (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție."

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că în mod corect organele de inspecție au procedat la recalcularea marjelor de profit pentru anii 2007, 2008 și 2009 aferente vânzării produselor realizate de societatea comercială către persoanele juridice afiliate, prin luarea în calcul la stabilirea costurilor de producție atât a cheltuielilor directe, cât și a cheltuielilor indirecte implicate în producție.

Astfel, pe baza datelor din evidența financiar contabilă pusă la dispoziție de societatea verificată, la control au fost stabilite cheltuielile totale de producție (directe și indirecte) pentru fiecare perioadă analizată, în conformitate cu prevederile pct.2.2 din Precizările la O.M.F.P. nr.1826/2003 și pct.55 alin.(1), (2) și (3) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2005, mai sus citate și a fost recalculată marja rentabilității resurselor utilizate, rezultând marje de 3,69% pentru anul 2007, 4,69% pentru anul 2008 și 2,14% pentru anul 2009. Pentru obținerea marjelor rentabilității resurselor utilizate, au fost comparate condițiile tranzacțiilor controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente, avându-se în vedere prevederile art.2 din Anexa nr.1 "Dosarul prețurilor de transfer" la O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

"Art. 2. - (1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.

(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.

(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

(4) Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

(5) Analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, internațional."

Precizăm că pentru determinarea prețului de piață practicat de S.C. "..... ROMÂNIA" S.R.L., organele de inspecție fiscală au aplicat aceeași metodă utilizată și de societate în dosarul prețurilor de transfer, respectiv metoda cost-plus, iar pentru a determina dacă prețurile de transfer practicate de societate se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață, a fost interogată baza de date ORBIS.

Modul de determinare a cheltuielilor și veniturilor societății comerciale din relația cu persoanele afiliate este prezentat pe larg la paginile 31 - 33 din R.I.F., precum și în anexele nr. 6 - 17 la R.I.F.

Exemplificând pe datele din evidența financiar-contabilă aferentă anului 2007, prezentată de societatea comercială verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit costurile aferente producției realizate în anul 2007 și au ajustat veniturile societății din anul 2007 astfel:

- cheltuieli totale de producție (directe și indirecte) = lei
- ponderea veniturilor înregistrate de societate în relațiile cu persoanele afiliate în totalul veniturilor aferente producției înregistrate de societate = 96,46% (..... lei / lei)
- cheltuieli de producție înregistrate de societate pentru obținerea veniturilor din relația cu persoanele afiliate = lei (..... lei * 96,46%)
- marja rentabilității resurselor utilizate (ORBIS) = 3,69%
- venituri recalculat la inspecția fiscală din relația cu persoanele afiliate = lei (..... lei + lei * 3,69%)
- venituri înregistrate de societate în relația cu persoanele afiliate = lei
- venituri ajustate la control = lei (..... lei - lei).

Același mod de calcul a fost utilizat și pentru ajustarea veniturilor aferente anilor 2008 și 2009, rezultând la inspecția fiscală venituri ajustate din relația cu persoanele afiliate în sumă totală de lei, față de veniturile stabilite de societatea comercială de lei, cu lei mai mult, din care lei pentru anul 2007, lei pentru anul 2008 și lei pentru anul 2009. Aceste diferențe au influențat rezultatul fiscal stabilit de societate pentru fiecare perioadă fiscală în parte. Precizăm că la inspecția fiscală nu a fost realizată analiza tranzacțiilor efectuate de societatea verificată cu persoanele afiliate în anul 2010, întrucât la data solicitării întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, pentru anul 2010 nu erau procesate bazele de date din programul Amadeus.

Societatea comercială nu contestă modul de stabilire la inspecția fiscală a cheltuielilor totale de producție în sumă de lei, ci sustine în contestație că organele de inspecție fiscală au calculat eronat totalul veniturilor aferente costurilor de producție stabilite, rezultând un procent de alocare a costurilor de producție la veniturile din relațiile cu părțile afiliate mai mare decât cel rezultat din situațiile financiare. Astfel, conform anexei nr.4 la contestație intitulată "*Ajustare venituri aferente costurilor de producție*" prin care societatea comercială a refăcut calculul diferenței de venituri stabilită suplimentar la control, au fost stabilite venituri totale aferente costurilor de producție în sumă de lei (..... lei pentru anul 2007 + lei pentru anul 2008 + lei pentru anul 2009), cu lei mai mult decât veniturile totale în sumă de lei (..... lei pentru anul 2007 + lei pentru anul 2008 + lei pentru anul 2009) aferente costurilor de producție avute în vedere la control.

Însă, așa cum se menționează și în referatul întocmit de organele de inspecție fiscală cu ocazia depunerii dosarului contestației, în mod eronat societatea comercială a inclus în totalul veniturilor aferente costurilor de producție prezentate în anexa nr.4 la contestație, veniturile evidențiate în contul contabil 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*", precum și variația stocurilor de produse finite evidențiate în soldul contului contabil 711 "*Variația stocurilor*" din situațiile financiare anuale, rezultând astfel un quantum mai mare al veniturilor totale aferente costurilor de producție (veniturile din relația cu afiliații sunt aceleași) și respectiv un procent mai mic al veniturilor obținute în relația cu persoanele afiliate în total venituri.

Exemplu: 96,46% procent venituri din relația cu persoanele afiliate în total venituri stabilit la control pentru anul 2007 (..... lei / lei), față de 79,39% procent venituri din relația cu persoanele afiliate în total venituri stabilit de societate în anexa 4 la contestație (..... lei / lei).

Aplicând acest procent mai mic al veniturilor rezultat în relația cu persoanele afiliate la cheltuielile totale de producție, au rezultat, conform anexei nr. 4 la contestație, cheltuieli aferente relațiilor comerciale cu persoanele afiliate în quantum mai mic decât cel stabilit la control și implicit venituri mai mici din relația cu persoanele afiliate în perioada anilor 2007 - 2009.

Astfel, din anexa 4 la contestație, rezultă venituri recalulate și ajustate de societatea comercială aferente costurilor de producție în relația cu persoanele afiliate în sumă totală de lei (..... lei pentru anul 2007 + lei pentru anul 2008 + lei pentru anul 2009) față de veniturile recalulate și ajustate la control în sumă de lei (..... lei + lei + lei), cu lei mai puțin.

De asemenea, diferența totală de venituri ajustate de societatea comercială în relația cu persoanele afiliate, cuprinsă în anexa nr.4 este în sumă totală de lei, față de diferența totală de venituri ajustate la control în sumă de lei, rezultând astfel că societatea comercială recunoaște majorarea la control cu suma de lei a veniturilor aferente relațiilor comerciale cu persoanele afiliate.

Însă, așa cum am arătat mai sus, societatea a efectuat eronat calculul privind ajustarea veniturilor din relațiile comerciale cu persoanele afiliate, majorând veniturile cu sumele înregistrate în conturile 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*" și 711 "*Variația stocurilor*", așa cum vom arăta în continuare.

Veniturile din lucrări executate și servicii prestate (cont 704) în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei) aferente anilor 2007 - 2009 reprezentând servicii de proiectare și

soft facturate societăților afiliate (suma înscrisă în referat), nu au fost ajustate la inspecția fiscală, întrucât nu au fost elemente care să conducă la ajustarea lor.

Astfel, aceste venituri nu au fost cuprinse în quantumul total al veniturilor aferente producției, ci ele au fost prezentate separat în dosarul prețurilor de transfer, aceeași situație înregistrându-se și la cheltuielile aferente acestui tip de venituri, care nu au fost cuprinse în cheltuielile totale de producție, deci aceste sume nu trebuiau supuse ajustării în calculul efectuat de societatea comercială, ele nefăcând parte din activitatea de producție, ale cărei venituri au fost ajustate.

Referitor la contul contabil 711 "Variația stocurilor", precizăm că în perioada anilor 2007 - 2008 societatea comercială a avut în vedere includerea în totalul veniturilor de producție a sumei de lei (..... lei în anul 2007 și lei în anul 2008) înscrisă în referat, sumă evidențiată eronat de către societate și prin situațiile financiare anuale, cu o diferență în sumă de lei față de suma de lei evidențiată de societate (..... lei în anul 2007 și lei în anul 2008) în rulajul creditor al contului 121 "*Profit și pierdere*", așa cum rezultă din balanțele de verificare la sfârșitul exercițiilor financiare și din fișele analitice ale contului 711 "*Variația stocurilor*", sumă care a fost luată în calcul de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, în anul 2009 societatea comercială a evidențiat în contul contabil 702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor" și în contul contabil 706 "Venituri din redevențe, locații și chirii" suma totală de lei, însă în mod eronat în anexa nr.4 la contestație societatea comercială a inclus veniturile în sumă totală de lei în total venituri aferente costurilor de producție, întrucât nu face dovada alocării costurilor aferente acestor venituri, în condițiile în care organele de inspecție fiscală, prin situațiile prezentate ca anexe la raportul de inspecție fiscală, au alocat veniturilor aferente producției costuri directe și indirecte de producție.

Sintetizând cele prezentate mai sus referitor la anexa nr. 4 la contestație, se constată faptul că pentru perioada 2007 - 2009 societatea comercială a inclus în mod eronat în total venituri aferente costurilor de producție suma de lei (..... lei + lei + lei), cu consecința stabilirii unui procent mai mic de repartizare a costurilor ce urmează a fi ajustate, având la bază ponderea veniturilor înregistrate de către societate în relațiile cu persoanele afiliate în total venituri de producție.

Astfel, rezultă că anexa nr.4 la contestație a fost întocmită eronat de către societatea comercială contestatoare, veniturile totale aferente costurilor de producție și implicit veniturile din relațiile cu părțile afiliate stabilite la inspecția fiscală fiind corecte.

De asemenea, societatea comercială susține în contestație că organele de control nu au avut în vedere la stabilirea veniturilor din tranzacțiile derulate cu părțile afiliate și factura nr..... din data de 29.12.2007, în sumă de lei, reprezentând contravaloare diferență de preț produse finite conform act renegociere prețuri.

Însă, conform evidenței contabile a societății verificate, factura seria nr..... în valoare de lei a fost emisă în data de 29.10.2007 și nu în data de 29.12.2007, așa cum eronat se menționează în contestație, fiind înregistrată în contabilitate prin articolul contabil 411.01 "*Clienți*" = 701 "*Venituri din vânzarea produselor finite*", cu explicația "*..... Spa Italia - Vânzări export*" (conform registrului jurnal - gestiunea "*Producție prelucrări metalice*", număr curent 906 din data de 15.10.2007).

Quantumul veniturilor din vânzarea produselor finite, așa cum sunt evidențiate în balanța de verificare la data de 31.12.2007, în concordanță cu cele evidențiate în situația financiară aferentă anului 2007, a fost în sumă de lei, venituri care includ și această refacturare de diferențe de preț către afiliați.

Așa cum rezultă și din anexa nr.19 la dosarul prețurilor de transfer întocmit de societatea verificată, suma de lei înscrisă în factura seria nr...../29.10.2007 este cuprinsă în suma totală de lei reprezentând quantumul veniturilor din vânzarea produselor finite către afiliați în anul 2007, astfel că afirmațiile societății contestatoare sunt nefondate.

De asemenea, este nefondată și afirmația societății contestatoare conform căreia organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea quantumului prețurilor de transfer contrar prevederilor art.3 din Ordinul nr.222/2008, întrucât la inspecția fiscală nu au fost aplicate

prevederile art.3 din O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:
"Art. 3. - (1) Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.
(2) Organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, vor estima cuantumul prețurilor de transfer.
(3) Estimarea prevăzută la alin. (2) va fi efectuată prin procedura prezentată în anexa nr. 3.",
respectiv nu a fost estimat cuantumul prețurilor de transfer, ci au fost recalculat prețurile de transfer în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: Art. 11. - [...] (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.", ca urmare a neincluzării de către societatea comercială în totalul cheltuielilor de producție și a cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de producție, rezultatul fiscal fiind stabilit în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile societății comerciale pe perioada 2007 - 2009 cu suma totală de lei, în baza prevederilor art.11 alin.(2), art.19 alin.(1) și (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată** pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând dobânzi și diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, precizăm următoarele:

* Prin Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că în perioada analizată, respectiv anii 2007 - 2010, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă - cont contabil 666 "Cheltuieli privind dobânzile", cheltuieli în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei) reprezentând dobânzi și diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor exercițiilor financiare 2007, 2009 și 2010 în care capitalul propriu al societății verificate a înregistrat valori negative, iar în anul 2008 gradul de îndatorare nu s-a încadrat în limitele prevăzute de Codul fiscal, în baza prevederilor art.23 alin.(1) - (3) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.59 și pct.60 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cheltuielile în sumă totală de lei au fost considerate la inspecția fiscală ca nedeductibile la stabilirea profitului impozabil.

* Societatea comercială susține că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar în sumă totală de lei, întrucât împrumuturile în valută au fost realizate în baza unor acorduri de finanțare care prevăd că durata împrumutului este de un an de la data alocării acestuia, iar conform prevederilor art.23 din Codul fiscal coroborat cu pct.1 și următoarele din Normele metodologice la Codul fiscal, limitarea la deductibilitate se aplică doar pentru cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar provenind din împrumuturi cu termen de rambursare de peste un an.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.23. - (1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale. [...].

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"59. În vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excedează nivelului de deductibilitate prevăzut la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.

60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

63. În sensul art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an."

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, cheltuielile cu dobânzile și cheltuielile din diferențele de curs valutar care depășesc veniturile din diferențele de curs valutar sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil numai în situația în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

În condițiile în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile, acestea reportându-se în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora.

Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, prin capital împrumutat înțelegându-se, potrivit legii, totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

Însă, în capitalul împrumutat care intră în calculul gradului de îndatorare în raport de care se tratează deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs valutar, se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

Din documentele anexate dosarului cauzei se reține faptul că, pentru a asigura cheltuielile de finanțare ale activității curente a S.C. "..... ROMÂNIA" S.R.L. și pentru costurile de desfășurare a proiectelor, în perioada 2007 - 2010 societatea verificată a utilizat credite de la societățile afiliateGROUP și Spa din Italia, obținute în baza unor acorduri de finanțare.

Costul dobânzilor a fost pe întreaga perioadă de Euribor + 1,5%, rata dobânzii utilizate situându-se sub rata pentru care este permisă deductibilitatea cheltuielilor de această natură, conform Codului fiscal.

Conform anexei nr.3 la R.I.F., pe perioada 2007 - 2010 societatea comercială a înregistrat dobânzi în sumă totală de lei, din care lei în anul 2007, lei în anul 2008, lei în anul 2009 și lei în anul 2010 (cont contabil 666 "Cheltuieli privind dobânzile"), iar în anul 2009 a evidențiat pe costuri suma de lei reprezentând diferențe de curs valutar aferente reevaluării împrumuturilor contractate (cont contabil 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar").

Din evidența contabilă a societății verificate, rezultă faptul că în anii 2007, 2009 și 2010 capitalul propriu al societății a înregistrat valori negative (-..... lei în anul 2007, -..... lei în anul 2009 și -..... în anul 2010) astfel că, în conformitate cu prevederile pct.60 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu dobânzile (..... lei + lei + lei) și cu pierderea netă din diferențele

de curs valutar (..... lei). Acestea se raportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea lor integrală.

În ceea ce privește anul 2008, cheltuielile cu dobânzile înregistrate în acest an în sumă de lei sunt nedeductibile fiscal conform prevederilor art.23 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât gradul de îndatorare, calculat conform prevederilor legale mai sus citate, este mai mare ca 3, respectiv:

Gradul de îndatorare = lei capital împrumutat / lei capital propriu = 109,87 > 3.

Referitor la susținerile din contestație conform cărora în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal suma totală de lei reprezentând cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, întrucât împrumuturile au fost realizate în baza unor acorduri de finanțare care prevăd că durata împrumutului este de 1 an de la data alocării acestuia, precizăm următoarele:

Așa cum rezultă din anexele nr.11 și 12 la Dosarul prețurilor de transfer întocmit de societatea verificată, S.C. "..... ROMÂNIA" S.R.L. a beneficiat de împrumuturi acordate de societățile afiliateGROUP Italia (contracte din 2007, 2008 și 2009) și S.p.a. Italia (contracte din 2004 și 2005) a căror dată scadentă este "nedeterminată".

Conform bilanțelor de verificare întocmite de societate la sfârșitul anilor 2007, 2008, 2009 și 2010, societatea comercială nu a restituit împrumuturile acordate de cele două societăți afiliate, pe toată perioada 2007 - 2010 rulajul debitor al contului 455.1 "Acționari / asociați - conturi curente" fiind zero, la 31.12.2010 societatea înregistrând un sold final creditor al acestui cont de lei.

Chiar dacă împrumuturile ar fi fost acordate pe o perioadă de un an, așa cum susține societatea contestatoare, deși din dosarul prețurilor de transfer rezultă că împrumuturile acordate în perioada 2004 - 2009 de cele două societăți afiliate au dată scadentă nedeterminată, prin nerambursarea împrumuturilor acordate acestea devin împrumuturi pe termen lung, așa cum se prevede la pct.63 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare: "În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.", astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea gradului de îndatorare a capitalului pentru anul 2008.

Față de cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 60 și pct.63 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând dobânzi și diferențe de curs valutar aferente anilor 2007 - 2010, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

3) Referitor la cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale, precizăm următoarele:

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada analizată societatea comercială a înregistrat pe costuri (cont contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți") suma totală de lei, din care lei în anul 2007, lei în anul 2008, lei în anul 2009 și lei în anul 2010, cheltuieli reprezentând în fapt investiții efectuate asupra imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe), respectiv cheltuieli de natura investițiilor / modernizărilor la clădirile (spațiu de producție) din localitatea, proiecte aferente reconfigurării spațiilor. Prin natura lor, aceste cheltuieli sunt recuperabile pe calea amortizării, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1), art.24 alin.(3) lit.d) și f) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.art.3 lit.b) și art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată.

În baza prevederilor legale mai sus citate, la inspecția fiscală cheltuielile în sumă totală de lei au fost considerate nedeductibile la stabilirea rezultatului fiscal anual.

* Societatea comercială susține că suma de lei a avut ca scop principal menținerea parametrilor tehnici de funcționare a mijloacelor fixe deținute de SC ca urmare a relocării acestora impusă de necesitatea conducerii afacerii, și în niciun caz îmbunătățirea/creșterea parametrilor tehnici ai instalațiilor societății astfel încât să poată fi catalogată ca investiții. Conform prevederilor pct.93 și 94 din O.M.F.P. nr.1752/2005, sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare, acestea trebuind să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai activelor și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

*** Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"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. [...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; [...].

Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...].

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile: [...]

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor; [...]

f) amenajările de terenuri."

- **Legea nr. 15/1994** privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 3. - Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;

b) mijloacele fixe.

Art. 4. - Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării: [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix."

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

În fapt, în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../.....2008, S.C. "..... ROMÂNIA" S.RL. a achiziționat de la S.C. "P" S.A. un imobil situat în com., locație ce a funcționat anterior ca unitate militară.

Până la data încheierii Contractului de vânzare-cumpărare nr...../.....2008, societatea comercială a avut declarat punct de lucru la locația din com., în baza contractului de închiriere nr...../.....2007 încheiat cu proprietarul S.C. "P" S.A., la data închirierii unitatea militară fiind dezafectată, apoi la aceasă adresă a fost declarat sediu social.

În perioada 2007 - 2010 societatea comercială a achiziționat servicii pentru realizarea lucrărilor de modernizare la hala de producție din com., lucrări constând în: recompartimentări hale industriale și reamenajarea acestora, lucrări construcții împrejmuire gard, amenajare teren, execuție pardoseală și drum betonat, lucrări montaj instalații de aerisire, montaj instalație pentru azot și aer comprimat, instalații și echipamente termice, extindere vestiar și birouri, demolare clădiri degradate etc., așa cum rezultă din documentele prezentate la inspecția fiscală.

Prestările de servicii în sumă de lei au fost înregistrate de societatea comercială direct pe costuri (cont contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți").

Din analiza tipului de lucrări executate în legătură cu imobilul din com., rezultă că acestea se încadrează în categoria investițiilor, așa cum sunt acestea definite la pct.7 din H.G.

nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

"7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie; [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient."

Suținerea societății contestatoare conform cărora prestările de servicii menționate de organele de inspecție fiscală au avut ca scop principal menținerea parametrilor tehnici de funcționare a mijloacelor fixe deținute de SC ca urmare a relocării acestora, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum am prezentat mai sus, anterior anului 2007 imobilul din com., a funcționat ca unitate militară, iar în urma închirierii și apoi a cumpărării acestuia de către societatea contestatoare imobilul și-a schimbat destinația, respectiv din unitate militară dezafectată, în hală de producție.

Prestările de servicii în sumă de lei au fost efectuate în legătură cu imobilul achiziționat, pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali în vederea desfășurării activității societății (fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice) și nicidecum nu au fost efectuate lucrări pentru menținerea parametrilor tehnici de funcționare a mijloacelor fixe deținute de SC și relocate, așa cum se susține în contestație (exemplu: recompartimentări hale, montaj instalații de aerisire, lucrări alimentare cu gaze naturale, instalație electrică, fosă septică, amenajare teren etc.).

Conform pct. 9 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, aprobate prin H.G. nr.909/1997, cu modificările și completările ulterioare, "Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate."

Însă, așa cum am prezentat mai sus, prestările de servicii în sumă de lei au fost efectuate pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai mijloacelor fixe în vederea desfășurării activității societății și nu pentru reabilitarea stării tehnice inițiale a mijloacelor fixe prin înlocuirea componentelor uzate, reprezentând astfel investiții.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că suma totală de lei reprezintă în fapt cheltuieli aferente investițiilor efectuate la imobilul din com., care se recuperează pe calea amortizării conform prevederilor art.24 alin.(1) din Codul fiscal, mai sus citat.

Astfel, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, rezultă că societatea comercială are dreptul la înregistrarea în evidența fiscală a cheltuielilor cu amortizarea fiscală (cont 681 "Cheltuieli privind amortizările") în sumă de lei, prin deducerile de amortizare, cu respectarea prevederilor art. 24 "Amortizare fiscală" din Codul fiscal, însă pentru perioada verificată această sumă înregistrată eronat direct pe costuri este nedeductibilă fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de lei reprezentând cheltuieli cu investițiile aferente mijloacelor fixe, recuperabile pe calea amortizării.

4) Referitor la cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând pierderi tehnologice, precizăm următoarele:

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 societatea comercială verificată a înregistrat pe costuri (conturi contabile 601 "Cheltuieli cu materiile prime", 602

"Cheltuieli cu materiile consumabile", 608 "Cheltuieli privind ambalajele") suma totală de lei reprezentând pierderi tehnologice aferente activității de producție, peste normele de consum proprii necesare pentru fabricarea produselor aprobate de către conducerea societății în anul 2007. Conform prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.12 și pct.22 din Normele de aplicare a Codului fiscal, la control cheltuielile în sumă de lei au fost considerate ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2007.

* **Societatea comercială susține următoarele:**

- organele de control nu arată în mod clar care este modalitatea în care au determinat cuantumul pierderilor tehnologice care au fost considerate nedeductibile;
- argumentele în baza cărora s-a procedat la motivarea actelor administrativ fiscale contestate nu prezintă niciun fel de consistență logică, echipa de inspecție indicând un cuantum al consumului efectiv mai mic decât norma de consum, astfel încât, aplicând acest raționament, nu se pune problema existenței unor pierderi tehnologice, în fapt fiind vorba de o diminuare a stocurilor corespunzătoare consumului conform rețetelor deținute de SC
- chiar și în cazul în care s-ar accepta prin absurd că pierderile tehnologice ar avea natura unor cheltuieli nedeductibile, acestea ar fi trebuit excluse din calcul ajustării veniturilor pe baza dosarului prețurilor de transfer.

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 19. - (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. [...]."

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."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

În fapt, din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către societatea comercială, s-a constatat că în anul 2007, în baza proceselor verbale de diminuare a stocurilor nr.8 și nr.9 din data de 31.12.2007 aferente gestiunilor vânzări și producție prelucrări metalice, societatea comercială a înregistrat pe costuri suma totală de lei reprezentând pierderi tehnologice fără a lua în considerare Decizia nr...../.....01.2007 a Consiliului de administrație referitoare la procentul stabilit de pierderi tehnologice.

De asemenea, în baza aceluiași procese verbale de diminuare a stocurilor nr.8 și nr.9 din data de 31.12.2007, societatea comercială a evidențiat ca deductibilă fiscal și suma de lei (conturi contabile 602.08.01, 602.08.02 - cheltuieli cu materialele consumabile, 607 - cheltuieli privind mărfurile, 658.08 - alte cheltuieli de exploatare).

Prin Decizia nr...../.....01.2007, Consiliul de administrație al societății verificate a decis ca pe parcursul anului înregistrarea în contabilitate a consumurilor stocurilor să se facă prestabilit, respectiv utilizând distinct baza - rețeta de fabricație, iar la sfârșitul exercițiului când va fi organizată și efectuată inventarierea stocurilor conform normelor în vigoare, eventualele diferențe constatate să fie tratate astfel:

"1. Plusurile și minusurile pe stocuri fungibile vor fi compensate între ele.

2. Diferențele în plus vor fi repuse ca stocuri prin diminuarea cheltuielilor.

3. Diferențele în minus vor fi comparate cu procentul de pierdere tehnologică stabilit la maxim 15-18% din rulajul consumurilor de stocuri.

3.1. În cazul în care se încadrează în acest procent se vor trece pe cheltuieli aferente producției.

3.2. În cazul în care se depășește procentul:

3.2.1. Se va analiza pierderea, dacă este din furt sau neglijență se va imputa.

3.2.2. Se va analiza pierderea, dacă este din consum efectiv dar depășit se va trece pe cheltuieli excepționale și se vor lua măsuri de încadrare în consum pentru viitor."

Urmare inventarierii generale a patrimoniului pentru anul 2007, s-a încheiat la data de 31.01.2008 Procesul verbal al comisiei de inventariere, prin care nu au fost stabilite diferențe în plus sau în minus în ceea ce privește soldurile scriptice ale conturilor de stocuri cuprinse în balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2007 comparativ cu soldurile factice ale acestora rezultate din verificarea în teren. Însă, acest fapt s-a datorat înregistrării în evidența contabilă, anterior inventarierii, a scăderii din gestiune a stocurilor de materii prime în sumă de lei.

Având în vedere faptul că, potrivit procesului verbal al comisiei de inventariere încheiat în data de 31.01.2008 nu au fost constatate diferențe între stocurile scriptice și stocurile factice în urma derulării operațiunii de inventariere generală a patrimoniului, pentru stabilirea cu exactitate a cauzelor care au condus la încadrarea din punct de vedere fiscal de către societate a cheltuielilor în sumă totală de lei (..... lei + lei) ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2007, prin nota internă din data de2012 organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății verificate explicații scrise privind modul de stabilire a procentului de pierderi tehnologice și tratamentul fiscal al sumei totale de lei, precum și punerea la dispoziție a unor documente justificative.

Prin Nota explicativă nr...../.....2012, d-na T.I. în calitate de contabil și împuternicit al societății verificate, a declarat că întreaga sumă de lei reprezentând diminuarea stocurilor aferente anului 2007 a fost considerată de conducerea societății de la acea dată o cheltuială deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent exercițiului financiar 2007 considerându-se pierdere tehnologică.

Referitor la documente justificative privind producția realizată, au fost prezentate de către societatea comercială rețete de fabricație, fișe de tăiere, rapoarte de producție, schițe și desene tehnice aferente produselor cu o pondere însemnată în totalul produselor fabricate.

În urma analizei documentelor justificative prezentate de societatea comercială, organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2007 societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă un consum de materie primă mai mic decât consumul înscris în rețetele de fabricație care cuprinde atât consumul util de materie primă necesară pentru obținerea unui produs finit, cât și pierderile tehnologice aferente.

Rezultă astfel că în evidența contabilă nu au fost înregistrate în cursul anului 2007 pierderi tehnologice, drept pentru care stocul scriptic de materiale a fost mai mare decât stocul factic.

Acest fapt a fost remediat de societate cu ocazia inventarierii stocurilor prin emiterea în data de 31.12.2007 a proceselor verbale de diminuare a stocurilor nr.8 și nr.9 aferente gestiunilor vânzări și producție prelucrări metalice, prin care a fost înregistrată pe costuri suma totală de lei reprezentând materii prime și materiale care, conform precizărilor reprezentantului societății date prin Nota explicativă nr...../.....2012, reprezintă tocmai pierderile tehnologice aferente activității de producție.

Având în vedere producția realizată și rețetele de fabricație pentru cinci produse semnificative, conform documentelor prezentate de societatea comercială, organele de inspecție fiscală au stabilit un procent al pierderii tehnologice de 11% față de procentul de 15 - 18% stabilit de societate prin Decizia nr..../.....01.2007, astfel încât, față de rulajul consumurilor totale de stocuri evidențiate în balanța de verificare la 31.12.2007 în conturile contabile 601 - cheltuieli cu materiile prime; 602.01, 602.03, 602.08.04 - cheltuieli cu materialele consumabile; 608 - cheltuieli privind ambalajele, în sumă totală de lei, societatea comercială are dreptul la deducerea unor cheltuieli în sumă de lei reprezentând pierderi tehnologice în cotă de 11% (..... lei x 11%).

Organele de inspecție fiscală au constatat corect că societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă un quantum al pierderilor tehnologice peste normele de consum proprii stabilite prin Decizia nr..../.....01.2007, respectiv lei reprezentând un procent de 41,8% din

rulajul consumurilor de stocuri (..... lei x 41,8%) față de procentul de pierderi tehnologice de 15 - 18% din rulajul acestor consumuri, așa cum este înscris în decizie.

Astfel, față de cheltuielile deductibile în sumă de lei înregistrate de societatea comercială drept pierderi tehnologice, la inspecția fiscală a fost acordată în mod corect deductibilitate fiscală pentru cheltuielile în sumă de lei reprezentând pierderi tehnologice conform rețetelor de fabricație, diferența în sumă de lei (..... lei - lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

Modalitatea de determinare a cuantumului pierderilor tehnologice considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal este prezentată pe larg la pag.5 - 7 din raportul de inspecție fiscală.

Pierderile tehnologice au fost considerate cheltuieli deductibile de către organele de inspecție fiscală, însă în procent de 11% din rulajul conturilor de stocuri de materii prime și materiale rezultat din documentele justificative prezentate de societatea comercială, doar diferența de pierderi tehnologice înregistrate în evidența contabilă peste acest procent și fără bază legală, a fost considerată cheltuielă nedeductibilă fiscal, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

În ceea ce privește afirmația conform căreia cheltuielile în sumă de lei au fost incluse de două ori în baza impozabilă, o dată prin considerarea lor ca nedeductibile fiscal și a doua oară prin neexcluderea lor din calculul ajustării veniturilor pe baza dosarului prețurilor de transfer, precizăm că aceste cheltuieli au fost evidențiate analitic în cuprinsul anexei nr.3 "*Situația privind cheltuielile nedeductibile stabilite la control*", anexei nr.4 "*Situația privind diminuările de stoc la data de 31.12.2007*" și anexei nr.6 "*Situația privind cheltuielile de producție stabilite la control și veniturile ajustate în anul fiscal 2007*", anexe la raportul de inspecție fiscală din care rezultă că aceste cheltuieli au fost excluse din categoria cheltuielilor directe și indirecte luate în calcul în vederea ajustării. Astfel susținerile societății comerciale sunt eronate, cheltuielile în sumă de lei fiind luate în calcul de către organele de inspecție fiscală o singură dată la stabilirea rezultatului fiscal al anului 2007, prin considerarea lor ca nedeductibile fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de lei reprezentând pierderi tehnologice aferente activității de producție.

De asemenea, având în vedere constatările prezentate mai sus la punctele 1), 2), 3) și 4) din care rezultă că în mod corect au fost modificate la control rezultatele financiar fiscale înregistrate de societatea comercială în perioada 2007 - 2010, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** și pentru impozitul pe profit în sumă de lei stabilit suplimentar pentru anul 2007, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de lei calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

*

Cu adresa înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2012, S.C. "..... ROMÂNIA" S.R.L. aduce precizări cu privire la contestația inițială, susținând că pe toată durata controlului fiscal ce a avut loc la sediul societății comerciale, discuțiile cu privire la situația fiscală a societății precum și în ceea ce privește documentația contabilă și financiară a societății s-au purtat între inspectorii fiscali și d-na T.I., "*care s-a prezentat drept împuternicit al Societății*".

Se mai susține: "*[...], în cadrul discuției finale cu contribuabilul, în pofida faptului că înștiințarea pentru discuția finală a fost transmisă în atenția administratorului Societății Dl. M.M., declarația pe proprie răspundere atestând că au fost puse la dispoziția organelor fiscale toate*

documentele și informațiile solicitate precum și punctul de vedere al contribuabilului cu privire la constatările inspecției fiscale au fost efectuate de doamna T.I.."

Societatea comercială precizează că doamna T.I. nu a reprezentat niciodată societatea cu puteri depline, aceasta neîndeplinind nicio funcție de conducere sau de execuție în cadrul SC, că aceasta nu a avut mandat pentru reprezentarea SC în fața autorităților statului și nu se înțelege în baza căror documente organele fiscale i-au permis acesteia să reprezinte SC pe durata controlului, în aceste condiții societății verificate fiindu-i încălcat dreptul la apărare și dreptul de a fi ascultat în mod efectiv și eficient pe durata controlului fiscal.

Față de aceste susțineri, precizăm următoarele:

Așa cum s-a prezentat și în raportul de inspecție fiscală, verificarea a fost efectuată la sediul social declarat al S.C. "..... ROMÂNIA" S.R.L. în prezența d-lui M.M. în calitate de administrator al societății, cetățean italian, pe baza actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către d-na T.I. în calitate de reprezentant legal al persoanei juridice S.C. "C" S.R.L. care asigură conducerea evidenței financiar-contabile a societății verificate.

Atât pe parcursul derulării inspecției fiscale, cât și la finalizarea acesteia, organele de inspecție fiscală au adus la cunoștința reprezentantului legal al societății constatările fiscale.

Înștiințarea pentru discuția finală a fost transmisă de către A.I.F. Prahova reprezentantului legal al societății verificate, însă la discuția finală a fost prezentă d-na T.I., în calitate de reprezentant legal al persoanei juridice care a asigurat conducerea evidenței financiar-contabile a societății verificate.

Menționăm că d-na T.I. - director general al S.C. "C" S.R.L., în calitate de prestator, a semnat Contractul de prestări servicii financiar-contabile nr...../.....2007 încheiat cu beneficiarul S.C. ".....România" S.R.L., având ca obiect prestarea serviciilor în domeniul financiar-contabil.

În ceea ce privește semnarea și ridicarea în numele S.C. ".... ROMÂNIA" S.R.L. a actului de inspecție fiscală din data de2012, precizăm că adresa de înaintare a actelor de inspecție fiscală a fost confirmată de primire de către d-na T.I., în calitate de împuternicit al societății verificate, conform Împuternicirii din data de2012 semnată de administratorul M.M. și purtând amprenta ștampilei S.C. "..... ROMÂNIA" S.R.L., document anexat în original la dosarul de inspecție fiscală și în copie la dosarul contestației.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societății verificate nu i-a fost încălcat dreptul la apărare și dreptul de a fi ascultată în mod efectiv și eficient pe durata controlului fiscal, așa cum eronat se susține în Precizările anexate la contestație, verificarea fiscală făcându-se atât în prezența d-lui M.M. în calitate de administrator al societății, cât și în prezența d-nei T.I. în calitate de reprezentant legal al societății care a asigurat conducerea evidenței financiar-contabile a societății verificate.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din localitatea, jud. Prahova, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei pierdere fiscală aferentă perioadei 2008 - 2010;
- lei impozit pe profit aferent anului 2007;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Curtea de Apel Ploiești.

DIRECTOR EXECUTIV,