

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. din .2009

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. R**
inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. *

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr.*, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.* asupra contestatiei formulata de S.C.R .

S.C. R contesta Decizia de impunere nr.* emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de inspectie fiscala pentru suma totala de lei reprezentand :

- impozit pe profit suplimentar ;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit .

In raport de data comunicarii Deciziei de impunere nr.*, respectiv 17.12.2008, astfel cum rezulta din semnatura de primire a reprezentantului societatii de pe confirmarea de primire a actului administrativ, aflata in copie la fila 40 din dosarul cauzei, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind inregistrata in data de 08.01.2009 sub nr.* la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, conform stampilei aplicata de serviciul registratura al acestei institutii pe originalul contestatiei.

Directia Generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art 207 alin. 1 si art. 209 alin. 1 lit. b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de S.C. R .

I. 1. Referitor la Cap. III punctele 5.1 si 5.2 din raportul de inspectie fiscala, societatea arata ca este de acord cu sumele constatate, urmand o recalculare acolo unde este cazul a amortizarii fiscale si in consecinta o restabilire a pierderii fiscale, avand in vedere ca societatea s-a aflat in pierdere fiscala in anii in care s-au constatat

nereguli. Astfel, s-ar impune diferente de impozit de plata si accesorii aferente, doar in cazul in care s-ar admite ca fiind fondate constatările organelor de inspectie fiscala care fac obiectul Cap.III punctul 5.3 din raportul de inspectie fiscala privind preturile de transfer intre societatile afiliate, caz in care s-ar inregistra un profit impozabil.

2. Referitor la Cap. III punctul 5.3 din raportul de inspectie fiscala, societatea sustine ca taxarea intreprinderilor afiliate este o problema complexa, in legislatia romaneasca aceasta problematica fiind reglementata de Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/2008, completat cu recomandarile OECD referitoare la preturile de transfer intre societati afiliate.

Societatea sustine ca suspiciunea organelor de inspectie fiscala privind practicarea unor preturi sub nivelul unor preturi de piata a aparut ca urmare compararii preturilor unor produse livrate catre firma F in anul 2008, deci in afara perioadei verificate, cu livrari catre firma E din Italia care privesc anii anteriori.

De asemenea, comparatia nu are relevanta intrucat vanzarile catre firma E reprezinta peste 90 % din productia firmei, in timp ce vanzarile catre Frontalia sunt doar marginale, excluzand orice comparatie, acordarea unor preturi mai scazute la cantitati mai mari, fiind o practica comerciala normala si de bun simt. In relatia cu firma E, societatea contestatoare arata ca a indeplinit doar functiile specifice activitatii industriale, asumandu-si riscurile de productie, stocuri si transport, in timp ce in relatia cu F, societatea a indeplinit si functiile de cautare de clienti, marketing si publicitate, servicii de garantie, asumandu-si riscurile de piata, incasare si service postgarantie, acestea din urma fiind normal a fi remunerate in consecinta.

Societatea afirma ca organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea preturilor de transfer intr-o modalitate neconforma cu recomandarile organismelor internationale care prevad aceste operatiuni. Astfel, conceptul fundamental care sta la baza liniilor directive ale Ghidului OECD este principiul "lungimii de brat" definit in Conventia model al OECD care a fost introdus ca o necesitate pentru eliminarea efectelor politicilor interne ale societatilor multinationale in ceea ce priveste politica de localizare a profiturilor in vederea taxarii.

Avand in vedere ca in Romania cota impozitului pe profit este de 16 % in timp in ce Italia cota este de 36 %, societatea sustine ca s-ar putea vorbi eventual de interesul relocarii profiturilor din Romania si in nici un caz de mutarea lor spre Italia, asa cum rezulta din abordarea problemei de catre organele de inspectie fiscala. Societatea arata ca E a inregistrat pierderi constante in perioada 2003-2006 cuprinse intre 0,2 % si 1,5 % din cifra de afaceri.

In aceasta situatie, societatea contestatoare nu poate concepe rescrierea conturilor sale prin aplicarea unui profit de 7,6 % pana la 10,5 % in conditiile in care acest lucru ar duce la adancirea pierderilor E, ambele societati inregistrand in perioada mentionata, pierdere sau un profit operational minim.

In contextul evitarii dublei impuneri, impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala s-ar fi putut recupera de la administratia fiscala italiana din suma achitata de E cu titlu de impozit pe profit, dar intrucat E a inregistrat pierdere s-ar ajunge la o situatie imposibila. Insa notiunea de lungime de brat se refera la cat anume dintr-un intreg, respectiv profit, revine unei parti sau alteia, astfel incat intr-o structura integrata, pretul de transfer ar putea fi stabilit prin atribuirea asupra celor doua structuri a marjei totale obtinute din vanzarile produselor proportional cu diferitele functii desfasurate de catre acestea.

Metoda folosita de catre S.C. R pentru stabilirea preturilor de transfer este metoda cost-plus care consta in aplicarea unei marje de 5% . Dosarul preturilor de transfer prezentat de catre S.C.R face o analiza a ratei profitului brut la nivelul unui esantion de 10 societati care activeaza in principiu in acelasi domeniu de activitate.

Avand in vedere specificul deosebit al activitatii sale, societatea subliniaza dificultatile intampinate in elaborarea esantionului, acesta fiind relativ neomogen din punct de vedere al produselor finite comercializate, cat si din punct de vedere al cifrei de afaceri, numarul de personal angajat, stadiului de dezvoltare a afacerii sau al functiilor indeplinite de societate. Totusi in dosar s-a calculat o rata medie a profitului brut de 5,75 %.

Societatea considera ca aceasta rata este comparabila cu cea folosita de S.C. R in antecalculatiile de preturi, in contextul in care societatea nu a indeplinit si functiile de cautare de clienti independenti, marketing si publicitate, servicii de garantie si nu si-a asumat riscurile de piata, de incasare si de service postgarantie. Aceste functii si riscuri sunt specifice unui distribuitor si sunt remunerate cu procente intre 2 % si 5 % din vanzari pe piata romaneasca.

Cu toate ca marja de 5 % este cuprinsa in antecalculatia preturilor, problema care apare este nematerializarea acestui profit, cauzata de abaterile fata de costurile prestabilite, datorate organizarii afacerii, managementului, dar si in mare masura calitatii proaste a produselor, cat si alte cheltuieli neimputabile productiei.

Conform metodei standard cost, abaterile costurilor efective fata de cele standard sunt suportate direct pe seama rezultatelor financiare si este normal ca aceste abateri sa nu fie facturate societatii afiliate, asa cum pretind organele de inspectie fiscala.

Pe de alta parte, inspectorii fiscali nu coteaza antecalculatia costurilor, prin aceasta societatea intelegand ca au acceptat-o ca fiind corecta, ei recalculand doar marja de profit.

Astfel, organele de inspectie fiscala realcatuiesc esantionul si recalculeaza marja de profit, intre 7,63 % si 10,56 %, eliminand fara absolut nici o baza legala, societatile care au inregistrat la un moment dat pierdere, precum si cele care nu au avut activitate pe toata perioada supusa controlului, lucru surprinzator, deoarece S.C. R se afla la inceputul activitatii sale. Chiar daca marja stabilita ar avea valori intre 7,63 % si 10,56 % prin eliminarea remuneratiei functiilor pe care S.C.R nu le desfasoara si a riscurilor pe care nu si le asuma, se ajunge la o marja comparabila cu cea folosita de societate, respectiv de 5 %.

Prin eliminarile efectuate de catre inspectorii fiscali, esantionul a fost redus la 4 elemente, ceea ce ridica mari semne de intrebare asupra reprezentativitatii acestuia si contravine dispozitiilor normelor europene cu privire la marimea sa.

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au contestat formarea costurilor totale prestabilite, prin aplicarea metodei cost plus, acestea ar fi trebuit sa aplice marja de profit recalculata la costurile totale prestabilite si nu la costurile totale efectiv realizate.

De astfel, organele de inspectie fiscala nu au aplicat corect metoda, intrucat au aplicat marja si asupra abaterilor inregistrate, care constau in cheltuieli verificate de organele de inspectie fiscala si asupra carora nu au avut nicio obiectie.

Societatea considera ca lipsa de performanta operationala a S.C. R nu trebuie sa duca la o recalculare a profitului prin majorarea preturilor de transfer, intrucat reprezinta a cauza interna, fara legatura cu justetea nivelurilor preturilor de transfer. Daca se priveste in acest mod problema, ar insemna ca toate societatile care isi desfasoara activitatea in Romania, sa realizeze profituri cel putin la media pietei pe care activeaza.

Faptul ca societatea nu este gandita ca un simplu furnizor al societatii mama merit a aduce profituri suplimentare acesteia, reiese si din comportamentul conducerii societatii mama care nu s-a multumit cu inregistrarea de pierderi la S.C. R si a operat modificari in conducerea acesteia dar si schimbari de strategie prin orientarea catre clienti independenti.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere nr.*

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr.* care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.* emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de inspectie fiscala a

fost verificat modul de calcul, evidentiere si declarare a impozitului pe profit asupra perioadei : 01.01.2003 - 31.12.2007.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. R, cu exceptia anului 2006, a incheiat activitatea cu pierdere intr-o evolutie crescatoare, astfel :

- pierdere in anul 2005 in suma de lei ;
- profit in anul 2006 in suma de lei ;
- pierdere in anul 2007 in suma de lei.

Din analiza rezultatelor financiare a rezultat ca starea de lucruri, asa cum au constatat organele de inspectie fiscala, nu a avut determinari care sa tina de :

- pretul materiei prime, respectiv busteni, care nu presupune cheltuieli mari de transport, intrucat este asigurata din zona in care se desfasoara activitatea de productie ;
- salariile platite, care nu sunt la un nivel ridicat ;
- strategia de afaceri, care nu a presupus stabilirea de preturi mici pentru a se realiza intrarea pe pietele noi sau majorarea cotei pe o piata existenta, nici macar pe perioade temporare ;
- politici guvernamentale nefavorabile care sa fi influentat defavorabil strategia de afaceri a societatii ;
- viata produselor, sub aspectul fabricatiei, produsele nu s-au aflat la finalul ciclului de productie ;
- conditii economice deosebite, cu efecte negative in desfasurarea rezultatelor societatii, nu au existat .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. R are relatii de afiliere cu firma E Italia care detine 75 % din capitalul social al societatii contestatoare si cu firma F Italia care detine cota de 25 %.

Avand in vedere ca in perioada verificata, aproape toata productia realizata de contestatoare, constand in scaune si semifabricate pentru scaune, a fost livrata firmei E Italia, cat si nivelul valorilor inregistrate de S.C. R, ponderea incasarilor din livrarile catre E Italia in totalul incasarilor din livrarea productiei se prezinta dupa cum urmeaza : 33,49% in anul 2003, 92,89 % in anul 2004, 97,12 % in anul 2005, 98,51 % in anul 2006 si 90,98 % in anul 2007, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca un impact major in rezultatele financiare negative inregistrate de societatea contestatoare in perioada verificata, l-a avut relatia desfasurata cu clientul respectiv.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala au verificat daca tranzactiile intreprinse intre cele doua firme afiliate, corespund conditiilor in care se desfasoara tranzactiile intre companii independente, in sensul ca este improbabil ca o companie independenta sa fie dispusa sa produca si sa furnizeze produse in termeni care nu permit realizarea de profit.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.1.52, art.1.3, art.9 alin.1, art.1.38, art.2.3, art.1.15 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer, precum si art.27 alin.2 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au concluzionat ca se impune sa se stabileasca daca pentru tranzactiile in cauza au fost practicate preturi de transfer la nivelul produselor de piata, cu respectarea principiului "lungimii de brat" si au solicitat contribuabilului, dosarul preturilor de transfer.

Din dosarul preturilor de transfer, prezentat de societate organelor de inspectie fiscala, s-au desprins mai multe aspecte :

- la cele 10 unitati de profil analizate, activitatea desfasurata in perioada 2003-2007 s-a incheiat cu rezultate financiare superioare celor inregistrate de S.C. R, obtinandu-se profit, doar la cateva societati si pe perioade scurte, s-au inregistrat pierderi ;

- in dosar se mentioneaza ca *"metoda de formare a pretului si a adaosului standard practicat au fost aplicate cu consecventa pe toata perioada analizata 2003-2007"*, fiind redat modul de determinare a costului standard de productie si a pretului de vanzare, cu prezentarea etapelor parcurse. Ultima etapa are continutul urmator: *"la costul total unitar se aplica un adaos de 5 % pentru produsele vandute catre E si se obtine pretul de vanzare"*, cu precizarea conform careia: *"calcularea costurilor efective ale productiei obtinute se poate face prin adaugarea, sau dupa caz, scaderea din costul standard a abaterilor "*;

- inregistrarea rezultatelor financiare negative conduce insa la concluzia ca in perioada verificata costul standard pe produs a fost depasit, iar abaterile nu s-au regasit in pretul de vanzare al produselor facturate firmei afiliate E Italia ;

- la unele produse, in mod paradoxal, costul total standard prestabilit este mai mare decat pretul de vanzare catre firma E Italia, conform anexei nr.12.1 - 5 la raportul de inspectie fiscala ;

- se prezinta unele elemente definitorii ale principiului "lungimii de brat", situatia in care se afla societatea in perioada analizata denota insa ca, in fapt, acest principiu nu se regaseste in modul de desfasurare a tranzactiilor cu firma E Italia ;

- in dosar se regasesc calcule de stabilire a medianei intervalului de comparare, aceasta insa nu a fost calculata corespunzator, nefiind conforma cu rezultatul, pentru datele utilizate, obtinut prin aplicarea metodologiei de calcul redate la art.2 din anexa nr.1 la Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca preturile practicate in relatia de vanzare a productiei S.C.R catre firma E Italia, nu sunt la nivelul preturilor de piata. Mai mult, s-a constatat ca unele produse din sortimentatia care a facut obiectul livrarilor catre E Italia,

insa de o calitate inferioara, au fost valorificate pe piata interna, catre clienti independenti, la preturi mult superioare celor practicate in relatia cu firma afiliata E Italia.

Astfel in cazul a trei sortimente de produse livrate in perioada verificata atat firmei E Italia, respectiv cod produs 353823, 34660, 312398, cat si firmei interne F s-au constatat diferente de pret de 20,56 lei, 40,10 lei si respectiv 50,19 lei, in defavoarea firmei interne F.

In conditiile aratate, organele de inspectie fiscala au procedat la efectuarea ajustarii veniturilor S.C. R aferente livrarilor catre firma E Italia, pe baza estimarii valorii de piata a tranzactiilor respective.

In acest scop, avand in vedere informatiile furnizate prin dosarul preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au utilizat metoda cost-plus, apreciata ca fiind cea mai adecvata pentru situatia data, la care face referire art.27 alin.4 lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.27.4 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, precum si art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.5 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Tinand seama de "principiul lungimii de brat", prezentat in Ghidul OECD pentru preturile de transfer, in vederea efectuarii ajustarilor ce se impun, a fost stabilita marja de profit la nivelul medianei intervalului de comparare, rezultat din marja de comparare a profiturilor obtinute de societatile de profil, luate de catre societatea contestatoare in esantionul de analiza, prezentate in dosarul preturilor de transfer.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca preturile de vanzare practicate cu parteneri independenti au fost stabilite prin negociere directa, calculele de stabilire a marjei de profit fiind efectuate in conformitate cu prevederile art. 2 alin.2, alin.3 si alin.4 din anexa 1 la Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/2008, fiind redate in anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala.

Din dosarul preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au retinut ca tranzactiile dintre S.C. R si firma E Italia nu au fost facute la pret de piata, iar rezultatele obtinute de societate reprezentand valoarea mediana a profitului din marja de comparare sunt eronate. Astfel, prin aplicarea prevederilor art.1.16, art.5.28 si art.5.14 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer, din aceleasi date rezulta alte valori ale medianei, nivelul acestora fiind inscris in anexele nr.14 si 15 la raportul de inspectie fiscala.

Valorile marjei de profit, stabilite la nivel de mediana, asa cum s-a precizat, au fost utilizate in aplicare metodei cost-plus in

vederea ajustării veniturilor, astfel încât aceste venituri să fie la un nivel corespunzător prețurilor de piață.

Pentru aplicarea metodei cost-plus, pe baza datelor deținute de societate, organele de inspecție fiscală au extras elementele de calcul, pe fiecare an și trimestru din perioada analizată, după cum urmează : totalul veniturilor din exploatare a fost separat pe componente venituri din livrări către firma E Italia și alte venituri din exploatare. Considerându-se că și alte venituri din exploatare includ profituri cel puțin la nivelul marjei de profit, valoarea mediană menționată mai sus, au fost calculate costurile de exploatare aferente altor venituri din exploatare, după formula : $\text{costuri} = \text{alte venituri din exploatare} / (1 + \text{marja de profit})$.

Prin scăderea costurilor de exploatare aferente altor venituri din exploatare din total costuri de exploatare au fost determinate costurile de exploatare aferente livrărilor către firma E Italia, care evident cuprind și abaterile de la costurile standard prestabilite, la care se face referire în dosarul prețurilor de transfer.

Organele de inspecție fiscală au aplicat costurilor de exploatare aferente livrărilor către firma afiliată E Italia, marja de profit corespunzătoare fiecărui an, rezultatele obținute fiind adăugate la aceste costuri, în final determinându-se veniturile în condițiile prețurilor de piață, efectuându-se astfel ajustarea acestor venituri, conform anexei nr.16.1 - 5 la raportul de inspecție fiscală.

Efectul ajustărilor operate în condițiile arătate mai sus, se concretizează în stabilirea unor venituri suplimentare pe perioada verificată în suma totală în suma de lei, conform anexei nr.15 la raportul de inspecție fiscală, implicit anularea pierderii din perioada verificată în suma de lei, pe seama veniturilor suplimentare rezultate prin ajustare și determinarea pe seama veniturilor suplimentare a unui profit impozabil și a unui impozit pe profit suplimentar în suma de lei, în baza prevederilor art.7, art.27.2 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.27 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002, art.11 alin.2, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.26 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de 677.680 lei și penalități de întârziere în suma de lei, în baza prevederilor art.13 și art.14 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare și art.115-120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, documentele dosarului invocate de aceasta, constatarile organelor de inspectie fiscala si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca metoda utilizata de organele de inspectie fiscala la ajustarea veniturilor contestatoarei si determinarea impozitului pe profit suplimentar este legala, in conditiile in care contestatoarea nu prezinta documente din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata de inspectia fiscala.

In fapt, S.C. R a livrat in perioada 01.01.2003-31.12.2007 majoritatea productiei realizate catre firma E Italia, cu care societatea contestatoare este in relatii de afiliere, la preturi mai mici decat preturile pietei, inferioare preturilor practicate pe piata interna in relatiile cu clientii independenti .

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca tranzactiile intre cele doua societati afiliate nu corespund conditiilor in care se desfasoara tranzactiile intre companii independente, avand un impact negativ asupra rezultatelor financiare ale contestatoarei si au procedat la ajustarea veniturilor societatii contestatoare aferente livrarilor catre firma afiliata E Italia, pe baza estimarii valorii de piata a tranzactiilor respective.

A fost stabilita marja de profit la nivelul medianei intervalului de comparare, valorile acesteia fiind utilizate in aplicarea metodei cost-plus, cu consecinta anularii pierderii aferente perioadei verificate pe seama veniturilor suplimentare rezultate prin ajustare si a fost determinat impozit pe profit suplimentar in suma de lei, precum si majorari de intarziere aferente in baza prevederilor art.27 alin.2 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.27 din Hotararea Guvernului nr.859/2002, art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.26 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Societatea sustine ca decizia de recalculare a preturilor de transfer este eronata, comparatia dintre preturile produselor vandute catre E Italia cu preturile produselor vandute catre F, nejustificand suspiciunile organelor de inspectie fiscala referitoare la practicarea unor preturi sub nivelul preturilor de piata.

Societatea apreciaza ca desi in dosarul preturilor de transfer a fost efectuata o analiza a ratei profitului brut la nivelul unui esantion de 10 societati din acelasi domeniu de activitate, totusi organele de inspectie fiscala au realcatuit esantionul si au recalculat marja de profit, eliminand fara nici o baza legala, societatile care au inregistrat la un

moment dat pierdere si pe cele care nu au avut activitate pe perioada verificata.

In drept, in anul 2003 erau incidente prevederile art.27 alin.2 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit carora :

*“(2) În cazul tranzactiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscuta de autoritatea fiscala este **valoarea de piata a tranzactiilor** “ ; coroborate cu prevederile pct.27.1 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, unde se specifica :*

“ [...] Autoritatile fiscale din România pot, în scopul calcularii obligatiilor fiscale ale întreprinderilor asociate, sa reconsidere evidentele întreprinderii din Romania, în scopul examinarii fiscale, daca în urma relatiilor speciale dintre întreprinderea asociata romana si cea straina aceste evidente nu reflecta profiturile reale impozabile ce provin din Romania. Reconsiderarea evidentelor se refera la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate“ .

Incepand cu 01.01.2004 sunt incidente prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora :

“ (2) În cadrul unei tranzactii între persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor între persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode : [...]

*b) **metoda cost-plus**, prin care pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare [...]* “ ;

coroborate cu prevederile pct.22 si pct.26 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifica :

*“ 22. Autoritatile fiscale din Romania pot, în scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate, sa reconsidere evidentele persoanei afiliate din România, în scopul examinarii fiscale, daca în urma relatiilor speciale dintre persoana afiliata romana si cea straina aceste evidente nu reflecta profiturile reale impozabile ce provin din România. [...] Reconsiderarea evidentelor **se refera la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate.** [...] ” ;*

26. Metoda cost-plus

Pentru determinarea pretului pietei, metoda se bazeaza pe majorarea costurilor principale cu o marja de profit corespunzatoare domeniului de

*activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru aceasta metoda, în cazul transferului de marfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metoda de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a preturilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marja de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, pretul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care marfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metoda urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, **metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă**”.*

Se reține că S.C. R are relații de afiliere cu clientul E Italia, care deține 75 % din capitalul social, așa cum rezultă din cap. II pct.2 și pct.11 din raportul de inspecție fiscală nr.*

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, cu excepția anului 2006, S.C. R a încheiat activitatea cu pierdere într-o evoluție crescătoare, aceasta cifrându-se în anul 2007 la nivelul sumei de lei, situația fiind determinată în principal de livrarea majorității producției din perioada verificată, la preturi sub pretul pieței către firma E Italia.

Totodată se reține că obiectivul fundamental al înființării și funcționării unei întreprinderi este acoperirea cheltuielilor efectuate și obținerea unui profit, fiind puțin probabil ca o companie independentă să fie dispusă să producă și să livreze produse pe perioade îndelungate de timp, la preturi care nu permit realizarea de profit, așa cum de altfel este prevăzut și la pct.1.52 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer : ” o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. **O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în acești termeni**”.

În cazul în speță, prin vânzarea nejustificată a majorității producției S.C. R către o firmă afiliată, la preturi situate sub nivelul preturilor practicate pe piață, apare o diferență de venituri neevidențiate în contabilitate, care din punct de vedere fiscal a condus la diminuarea bazei de calcul a profitului impozabil.

Astfel, potrivit art.1.3 si art.1.15 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer :

“ 1.3 Atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat, obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate....profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de brat “.

1.15 Aplicarea principiului lungimii de brat se bazeaza in general pe compararea conditiilor unei tranzactii controlate cu conditiile tranzactiilor ce au loc intre companii independente ”.

Se retine din constatarile organelor de inspectie fiscala, faptul ca, pe baza verificarii dosarului preturilor prezentat de societate cu adresa nr.*, s-a desprins concluzia ca in perioada verificata, costul total standard pe produs a fost depasit, abaterile respective neregasindu-se in pretul de vanzare al produselor facturate societatii afiliate E Italia si totodata calculele de stabilire a medianei intervalului de comparare nu sunt conforme cu rezultatul obtinut prin aplicarea metodologiei de calcul redada la art.2 din anexa nr.1 la Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/08.02.2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, unde se specifica : *“ (1) Marja de comparare reprezinta intervalul de valori ale pretului sau profitului aferente tranzactiilor comparabile între companii comparabile independente.*

Totodata se retine din constatarile organelor de inspectie fiscala faptul ca unele produse, respectiv cod 353823, 34660, 312398 din sortimentatia care a facut obiectul livrarilor catre firma E Italia, inasa de o calitate inferioara, au fost valorificate pe piata interna, respectiv firmei F, la preturi mult superioare celor practicate in relatia cu firma afiliata E Italia, ceea ce probeaza o data in plus faptul ca preturile practicate la livrarile de produse catre firma afiiata din Italia nu sunt la nivelul preturilor de piata.

Din analiza anexei nr.14 *“Situatia privind stabilirea marjei de profit la nivelul medianei calculate”*, aflata la fila nr.14 din dosarul cauzei, rezulta ca organele de inspectie fiscala, pe baza datelor din esantionul luat in analiza in dosarul preturilor de transfer depus de societatea contestatoare, au stabilit marja de profit la nivelul valorii mediane stabilita pentru fiecare an din perioada 2003-2007, in temeiul prevederilor art.2 alin.4 din anexa nr.1 la Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/08.02.2008, unde se specifica : *“(4) Daca nu se poate identifica valoarea mediana, se face media aritmetica a celor doua valori de mijloc ale intervalului de comparare “.*

Organele de inspectie fiscala, legal au procedat la ajustarea veniturilor S.C. R, prin aplicarea la costurile de exploatare aferente livrarilor catre firma afiliata E Italia a marjei de profit corespunzatoare fiecarui an, rezultatele obtinute fiind adaugate la aceste costuri, determinandu-se in acest mod veniturile suplimentare in conditiile preturilor de piata, astfel cum rezulta din anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala,

Avand in vedere pierderea in suma de lei, inregistrata de societate in perioada verificata, organele de inspectie fiscala in mod legal au anulat aceasta pierdere pe seama veniturilor suplimentare rezultate din ajustarea veniturilor si au calculat impozit pe profit suplimentar in suma de lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru aceasta suma.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe profit, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor si penalitatilor de intarziere, se retine ca S.C. R datoreaza si suma totala de lei reprezentand majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", drept pentru care contestatia societatii referitoare la acest capat de cerere va fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata .

Referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia: "*suspiciunea privind practicarea unor preturi sub nivelul unor preturi de piata a aparut ca urmare a compararii unor produse vandute atat catre E cat si F*", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece prezentarea in raportul de inspectie fiscala a preturilor la cateva produse de calitate superioara vandute firmei E Italia, comparativ cu aceleasi sortimente, dar de calitate inferioara, livrate firmei romanesti F a fost facuta cu titlu exemplificativ, motivat de faptul ca in esantionul cu cele 10 firme cuprinse in anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscala, aflata la pagina 15 din dosarul cauzei, din care s-au extras datele utilizate in efectuarea calculelor ratei medii a profitului pentru producatorii de scaune din lemn din Romania, nu figureaza si societatea F.

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei potrivit careia organele de inspectie fiscala au recalcatuit esantionul si au recalculat marja de profit : "*eliminand fara nici o baza reala, societatile care au inregistrat la un moment dat pierdere, precum si pe cele care nu au avut activitate pe toata perioada controlului*", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece organele de inspectie fiscala si-au intemeiat constatările pe prevederile art.3.3 din Ghidul OECD

pentru preturile de transfer, potrivit carora metoda cost-plus este definita ca **o metoda a profiturilor comparabile**, iar stabilirea preturilor la lungime de brat : *“presupune compararea **profiturilor rezultate din anumite tranzactii controlate cu profiturile rezultate din tranzatii comparabile intre companii independente**”*. Astfel, organele de inspectie fiscala, pentru a realiza compararea in sensul prevederilor din Ghidul OECD pentru preturile de transfer, au eliminat din esantion societatile cu pierdere, iar pentru a fi mai aproape de situatia S.C.R , au fost eliminate si societatile care nu au desfasurat activitate pe toata perioada verificata si cele care au fost infiintate numai pe parcurs.

Toate societatile luate in comparare au fost dintre cele prezentate de S.C. R. in esantion, in dosarul preturilor de transfer, astfel incat, mentiunea contestatoarei referitoare la reprezentativitatea esantionului utilizat pentru comparare, in sensul ca nu ar fi respectate dispozitiile normelor europene cu privire la marimea sa, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, nefiind insotita de vreun text de lege.

Nici sustinerea contestatoarei potrivit careia : *“ nu poate concepe rescrierea conturilor sale ...in conditiile in care acest lucru ar duce la adancirea pierderilor E, ambele societati inregistrand in perioada mentionata pierdere sau un profit operational minim”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece nici o firma nu este dispusa sa inregistreze pierderi repetate pe perioade indelungate si fara sa impuna macar recuperarea costurilor de productie, asa cum s-a intamplat in cazul societatii contestatoare.

Totodata, afirmatia contestatoarei potrivit careia : *“prin aplicare metodei cost-plus, inspectorii ar fi trebuit sa aplice marja de profit recalculata de ei la costurile totale prestabilite si nu la costurile totale efectiv realizate”*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece organele de inspectie fiscala si-au intemeiat calculele pe prevederile art.42 din Ghidul OECD pentru preturile de transfer, care definesc metoda cost-plus ca fiind : *” o metoda de preturi de transfer care uzeaza **de costurile suportate de furnizorul de bunuri, intr-o tranzactie controlata. La aceste costuri se adauga adaosul cost plus corespunzator....**”*. Mai mult, avand in vedere ca preturile de vanzare practicate de catre S.C.R cu parteneri independenti au fost stabilite prin negociere directa, *“ metoda care poate fi folosita este costul plus profitul care a fost câstigat în tranzactii comparabile de catre o persoana independenta”*, astfel cum se prevede la pct.26 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat.

Astfel, concluzia contestatoarei ca inspectorii fiscali nu au contestat si ca ar fi acceptat ca fiind corecta antecalculatia costurilor, nu este reala, fapt rezultat din insasi efectuarea ajustarilor si stabilirea rezultatelor redade prin raportul de inspectie fiscala, din care rezulta ca stabilirea unor costuri antecalculate corecte, la care sa se adauge fie si doar marja de 5 %, nu ar fi condus la inregistrarea de pierderi in cantumuri semnificative, pe perioade indelungate de timp, asa cum s-a intamplat la S.C. R, ceea ce este contrar unei desfasurari normale de tranzactii pe piata libera.

In ceea ce priveste metoda standard cost, la care contestatoarea face referire, aceasta metoda poate fi folosita pentru determinarea costului in activitatea de productie, in acest sens fiind luate in considerare : *“nivelurile normale ale materialelor si consumabilelor, manoperei, eficientei si capacitatii de productie. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic si ajustate, daca este necesar, în functie de conditiile existente la un moment dat”*, asa cum prevede art.130 alin.1 si alin.2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

Deci datele utilizate pentru determinarea costurilor si stabilirea preturilor de vanzare a productiei, trebuie mereu revizuite si ajustate, astfel incat rezultatele, respectiv costuri si preturi sa fie in concordanta cu conditiile existente la un moment dat pe piata, in scopul acoperirii cheltuielilor efectuate si obtinerii de profit.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor art.27 alin.2 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.27.1 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.22 si pct.26 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/08.02.2008, Ghidul OECD pentru preturi de transfer, art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. R pentru suma totala de lei reprezentand :

- impozit pe profit suplimentar ;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit .

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare.