



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

Număr operator de date: 20745

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Z prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei – impozit pe profit;
- Z lei – majorări de întârziere aferente;
- Z lei – penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. 123.166/ 22.07.2011 fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Z, SC "X" SRL din Z aduce următoarele argumente:

- arată că organele de inspecție fiscală i-au solicitat să prezinte dosarul prețurilor de transfer pentru H, având în vedere că cele două societăți au relații de afiliere, respectiv H deține 90% din capitalul său social, iar în conformitate cu art. 79 din OUG 92/ 2003 și OMFP 222/ 2008 care prevăd această obligație, SC "X" SRL a prezentat un dosar al prețurilor de transfer pe care organele de control l-au considerat incomplet și au procedat la estimarea prețurilor de transfer dintre cele două societăți;

- precizează că metoda folosită de organele de control a fost cea a comparării prețurilor, în conformitate cu pct. 25 din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, prin identificarea a 3 exemple de tranzacții similare și comparabile, solicitând cota medie de adaos pe anii 2008, 2009 și 2010 de la societățile SC T SRL, SC T SRL și SC W SRL, din care doar SC "W" SRL poate fi comparată în ceea ce privește produsele oferite spre vânzare;

- de asemenea, menționează că prin obținerea informațiilor solicitate de la cele 3 societăți, organele de control au calculat un procent de adaos mediu practicat de Z% pentru anul 2008, Z% pentru anul 2009 și Z% pentru anul 2010, iar cota de adaos practică de SC "X" SRL în această perioadă a fost de Z% în anul 2008, Z% în anul 2009 și Z% în anul 2010;

- susține că transportul mărfurilor cade în sarcina furnizorului (H) și nu a fost luat în considerare la determinarea prețului de cumpărare, dar în ceea ce privește cheltuielile poștale de H lei în 2008 și cheltuielile de distribuire cataloage în sumă de H lei în 2009 considerate de organele de control ca parte a costului mărfurilor, cu care au diminuat cota de adaos, acestea nu erau în sarcina furnizorului, fiind cheltuieli de distribuție, putând fi încadrate și la cheltuieli de promovare, reclamă și stimulare a vânzărilor;

- consideră că a efectuat cheltuielile poștale și cele de distribuire a cataloagelor în scopul creșterii vânzărilor, fiind deductibile fiscal, și că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să ia în calcul doar diferența dintre cota medie de adaos a celor trei societăți menționate (doar una dintre ele având obiect de activitate similar) și cota de adaos de la SC "X" SRL.

În consecință, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, cu privire la impozitul pe profit.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z încheiată în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

SC "X" SRL a obținut în perioada verificată ianuarie 2007 – decembrie 2010 venituri din comerț cu ridicata de jucării, material didactic pentru grădinițe și școli și alte bunuri, desfășurând tranzacții cu firma H din Z, societate afiliată care deține 90% din capitalul său social.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, SC "X" SRL a prezentat un dosar al prețurilor de transfer incomplet, astfel că nu s-au putut stabili prețurile de transfer pentru tranzacțiile desfășurate cu societatea afiliată, motiv pentru care organele de control au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile dintre cele două societăți, în acest sens fiind identificate 3 exemple de firme ce desfășoară tranzacții similare și comparabile, pentru stabilirea prețurilor de piață fiind folosită metoda comparării prețurilor.

Totodată, organele de control au considerat că suma de Z lei reprezentând cheltuieli poștale înregistrate în anul 2008 și suma de Z lei reprezentând cheltuieli cu distribuția în anul 2009 a unor cataloage trebuiau cuprinse în costul mărfurilor, conducând la diminuarea cotei de adaos comercial aferentă celor 2 ani, mai mult că din contractul cadru de transport încheiat cu furnizorul maghiar Z din H reiese că acesta este obligat să efectueze livrarea pe cheltuiala lui, cheltuielile de transport fiind incluse în prețul mărfurilor stabilit de acesta.

Astfel, în urma ajustării costului mărfii cu cheltuielile poștale și cele de distribuție și a recalculării veniturilor impozabile, prin ajustarea cu diferența anuală dintre media cotelor de adaos comercial practicat de cele Z societăți comparabile în anii 2008, 2009 și 2010 și cota de adaos practică de SC "X" SRL, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit pe perioada verificată, stabilind că societatea are de plată o diferență de impozit pe profit în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termenul legal de scadență a impozitului pe profit au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități în sumă de Z lei pe perioada2009 -2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z nr. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat obligațiile fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând impozit pe profit, majorări și penalități de întârziere aferente, stabilite de organele de inspecție fiscală pentru tranzacțiile efectuate cu o societate afiliată maghiară, în urma ajustării costului mărfurilor cu cheltuielile poștale și cheltuielile de distribuție a unor cataloage și a veniturilor

din vânzarea mărfurilor cu diferențele rezultate utilizând metoda comparării prețurilor.

În fapt, SC "X" SRL din Z în anii 2007 – 2010 a avut relații cu societatea afiliată H (deținătoarea a 90% din capitalul său social) pentru care nu a prezentat dosarul complet al prețurilor de transfer, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea prețului de piață al tranzacțiilor utilizând metoda comparării prețurilor cu cele practicate de alte Z societăți având activități similare sau comparabile, prin ajustarea veniturilor impozabile cu diferența de adaos comercial dintre media adaosurilor comerciale anuale practicate de acestea, comparativ cu adaosul comercial mediu practicat de societate în anii 2008 – 2010.

Totodată, organele de control au stabilit adaosul comercial mediu anual al societății considerând că în costul mărfii se cuprind în anul 2008 și cheltuielile poștale în sumă de Z lei înregistrate pe baza facturilor nr. Z și nr. Z/ Z de la CN P SA, iar în anul 2009 cheltuielile de distribuție a unor cataloage în sumă de Z lei în baza facturii nr. Z de la SC Z SRL, ținând seama și de faptul că potrivit contractului-cadru încheiat cu firma maghiară afiliată, cheltuielile de transport a mărfurilor achiziționate din H erau în sarcina furnizorului și trebuiau cuprinse în prețul de plătit de către SC "X" SRL pentru mărfuri achiziționate.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 7 pct. 21 lit. c), art. 11 alin.(2) lit. a) și art. 19 alin.(1) și (5) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Art. 7. – [...]

21. persoane afiliate – o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...]

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

[...]

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/ numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

[...]

Art. 11. - (2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, **autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.** La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

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

[...]

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

[...]

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.", coroborate cu dispozițiile pct. 12 și 25 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

"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.

[...]

25. Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, tranzacțiile dintre persoanele afiliate trebuie să fie realizate conform principiului prețului pieței libere, adică în aceleași condiții cu relațiile comerciale sau financiare dintre întreprinderi independente, prețul de piață fiind determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, iar în cazul în care prețurile practicate influențează profiturile înregistrate, evidențele persoanei afiliate din România sunt reconsiderate de către organele fiscale, adică se ajustează veniturile sau cheltuielile astfel încât să reflecte prețurile de piață ale bunurilor tranzacționate.

Ca atare, pentru stabilirea prețului de piață bunurilor tranzacționate între cele 2 societăți afiliate SC "X" SRL și H din Ungaria, deoarece dosarul prețurilor de transfer prezentat de către contestatoare nu a fost complet, organele de inspecție fiscală au procedat la utilizarea metodei comparării prețurilor, solicitând 3 exemple de la Z societăți comerciale independente cu activități similare sau comparabile, în conformitate cu dispozițiile art. 2 și 3 din Ordinul nr. 222/ 2008 al Ministerului Economiei și Finanțelor – Agenția Națională de Administrare Fiscală privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, unde se prevede că:

“Art. 2. – (1) 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.

[...]

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.

Anexa 3

[...]

Art. 3. Estimarea prețurilor de transfer prevăzută la art. 3 alin. 2 se va efectua astfel:

1. identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării;

2. tranzacțiile similare, conform pct.1, având în vedere lipsa datelor prin neprezentarea/ prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care urmează a face obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării;

3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1.”

Așadar, prin compararea prețurilor de transfer cu cele practicate la vânzări de mărfuri similare, respectiv a cotei de adaos comercial folosit de contestatoare cu adaosurile comerciale medii anuale în cazul celor 3 societăți (media aritmetică a acestor adaosuri comerciale), au rezultat diferențe față de adaosul comercial practicat de SC "X" SRL, cu care organele de inspecție fiscală în mod legal au ajustat veniturile obținute anual din vânzarea mărfurilor, rezultând venituri suplimentare în sumă de Z lei pe anul 2008, în sumă de Z lei pe anul 2009 și în sumă de Z lei în anul 2010.

În ceea ce privește cheltuielile poștale în sumă de Z lei înregistrate în anul 2008 și cheltuielile de distribuție a unor cataloage în sumă de Z lei înregistrate în anul 2009, întrucât cheltuielile poștale și cele de distribuție sunt, de fapt, cheltuieli de transport și desfacere pentru aceste bunuri, rezultă că organele de inspecție fiscală corect au stabilit că sumele în cauză se cuprind în costul mărfurilor, având consecința diminuării în mod corespunzător a cotei de adaos comercial pe cei 2 ani, față de care au stabilit diferențele de adaos pentru ajustarea veniturilor din tranzacțiile cu persoana afiliată.

De altfel, potrivit contractului-cadru încheiat cu firma maghiară H, anexat în traducere autorizată la dosarul cauzei, acesta era obligat „să efectueze livrarea pe cheltuiala lui și prin mijloacele proprii, cheltuielile de transport fiind incluse în prețul stabilit”, adică în prețul de achitat de către contestatoare.

Pe cale de consecință, se mențin măsurile luate de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. Z privind **obligăția SC "X" SRL din Z de a plăti la bugetul de stat diferența de impozit pe profit în sumă de Z lei** (Z lei pe 2008 + Z lei pe 2010), contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente impozitului pe profit, precizăm că acestea sunt datorate potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul, fiind calculate ca măsură accesorie în raport cu debitul de bază, potrivit prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 și ale Ordonanțelor de urgență ale Guvernului nr. 39 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

La art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** rămân de plată în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

