



Ministerul Finanțelor Publice

Exemplarul 2/4
Operator de date cu caracter personal 759
Viorica Amarandi/consilier superior/ Serviciul Soluționare Contestații
decizii 2016.doc
Data: 29.12.2016, ora 11,20

DECIZIA NR. 4066/2016

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. XS.A. jud. Vaslui
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. **ISR/21483 din 15.09.2015**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de **S.C. X S.A.** cu sediul social în Vaslui, str., județul Vaslui, CUI RO înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Vaslui sub nr., cu privire la contestația nr....., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS, prin reprezentantul legal,, în calitate de director general.

Cu adresa nr.ISR-DGR, Serviciul Soluționare Contestații transmite contestația Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat, în vederea întocmirii dosarului contestației și a Referatului cu propuneri de soluționare, în conformitate cu prevederile Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii transmite, cu adresa nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG, dosarul cauzei **S.C. XS.A. Vaslui**, Serviciului Soluționare Contestații, spre competență soluționare.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, prin poștă, în data de 12.08.2015, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la poștă, 14.09.2015, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, 15.09.2015, aceasta fiind înregistrată sub nr. ISR.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.A. Vaslui contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. F-VS privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., respectiv suma totală de oțală de **S lei** reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

motivând în susținere următoarele:

1. S.C. XS.A. Vaslui consideră că organele de inspecție fiscală, în mod nelegal și nejustificat, au respins dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de 2.363.607 lei aferentă facturilor de avans înregistrate în perioada 2011 - 2012 și au stabilit accesorii aferente, calculate pe perioada cuprinsă între data emiterii facturilor respective și data întornării lor, precizând faptul că anterior fusese deja supusă unei inspecții fiscale ce a acoperit verificarea perioadei 2011 – 2012 din perspectiva TVA, ce a fost finalizată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr., perioadă în care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei aferentă facturilor de avans emise de S.C. COMCEREAL S.A. Vaslui, respectiv:

- nr. în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei;
- nr. în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei;
- nr. în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei;
- nr. în valoare totală S lei, din care TVA în sumă de S lei;

.....
iar organele de inspecție fiscală au acceptat deducerea taxei.

Cu factura nr., S.C. COMCEREAL S.A. Vaslui a întornat valoarea avansului facturat, ambele societăți înregistrând facturile în cauză.

Societatea contestatoare precizează că, în cadrul inspecției fiscale efectuate pe perioada 2013 – noiembrie 2014, urmare căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de avans, în sensul că **S.C. XS.A. Vaslui** nu ar fi avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de Vaslui în perioada 2011 – 2012, de la data emiterii acestora până la data întornării, stabilind în consecință prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. 225 din 03.08.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei pe perioada 25.04.2011 – 25.02.2013, respectiv dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pronunțându-se pe aspecte aferente unei perioade deja controlate, precizând că reverificarea unei perioade fiscale poate fi efectuată doar în condițiile prevederilor art.105^A1 din actul normativ precizat mai sus, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au prezentat societății vreo decizie de reverificare, în conformitate cu prevederile legale invocate.

Subliniază faptul că în cadrul inspecției fiscale efectuate pe perioada 2013 – noiembrie 2014 nu au apărut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care să influențeze rezultatele acestora. Concret, informațiile referitoare la existența facturilor de avans existau și pe parcursul desfășurării inspecției fiscale pentru perioada 2011 – 2012, în anul 2013, fiind emisă doar factura de regularizare/tornare a avansurilor, conform reglementărilor legale, ce nu a schimbat în niciun fel situația faptică existentă în perioada 2011 - 2012, organele de inspecție fiscală pronunându-se în mod eronat asupra unei perioade fiscale deja controlate din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, refuzând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată care a fost confirmat de autoritățile fiscale prin Raportul de inspecție fiscală nr

Societatea contestatoare mai precizează faptul că există o inconsistență în ceea ce privește abordarea organelor de inspecție fiscală cu ocazia celor două inspecții fiscale efectuate din partea aceleiași autorități fiscale, caz în care este de neînțeles cum pentru aceeași situație de fapt să fie emise decizii contradictorii la nivelul societății. În aceste condiții, există o lipsă de coerență în interpretarea legii care, indiferent dacă se datorează normelor juridice lipsite de claritate sau a interpretării diferite a echipelor de inspecție fiscală, ea afectează situația financiară a **S.C. XS.A. Vaslui**, care se află în imposibilitatea de a urmări și de a îndeplini sarcina fiscală ce îi revine. Astfel prin deciziile contradictorii emise pentru **S.C. XS.A. Vaslui** a fost încălcat principiul certitudinii impunerii, așa cum este definit la art.3 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai susține contestatoarea faptul că prin constatările incluse în Raportul de inspecție fiscală nr. în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., organele de inspecție fiscală au încălcat principiile Codului fiscal și ale Curții Europene de Justiție. Precizează faptul că, atât timp cât persoanele impozabile realizează activități economice supuse TVA, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, principiul neutralității taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor, concomitent cu colectarea TVA la nivelul furnizorului.

Astfel potrivit acestui principiu, societatea contestatoare consideră că S.C. COMCEREAL S.A. Vaslui avea obligația de a colecta TVA conform prevederilor art.134 sau art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **S.C. XS.A. Vaslui**, avea dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă, conform prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nerezultând niciun prejudiciu la nivelul bugetului de stat.

În fapt, taxa a rămas neutră în cadrul operațiunilor desfășurate între cele două societăți, iar în aceste condiții este absurd ca autoritățile fiscale să sancționeze **S.C. XS.A. Vaslui** prin respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată cu consecința impunerii de dobânzi și penalități.

S.C. XS.A. Vaslui mai invocă principiul proporționalității, reținut de Curtea Europeană de Justiție în cauze precum: "Teleos vs Commissioners of Customs and Excise" – C409/04 și în cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 "Garage Molenfeide" la punctele 46-48, conform căruia măsurile stabilite prin legislația națională în materia fiscalității nu pot depăși ceea ce este proporțional în atingerea scopului urmărit, în evitarea fraudei și evaziunii fiscale.

Consideră că, atâta timp cât organele de inspecție fiscală nu au stabilit existența unei fraude, iar tranzacția nu a adus niciun prejudiciu la nivelul statului, măsura înlăturării deductibilității taxei pe valoarea adăugată asupra facturilor de avans și respectiv a stabilirii

accesoriilor este neproporțională cu scopul urmărit, astfel că nelegal, organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorită unei erori survenite în urma generalizării unei constatări asupra tuturor operațiunilor desfășurate de și producători.

2. Cu privire la ajustările aferente dosarului prețurilor de transfer **S.C. XS.A. Vaslui** consideră eronată abordarea organelor de inspecție fiscală, argumentând astfel:

Susține că, în primul rând marja de profitabilitate a **S.C. XS.A. Vaslui** trebuie calculată după aceeași metodologie folosită pentru calculul marjei de profitabilitate în cazul societăților considerate ca și comparabile în cadrul studiului de comparabilitate care a fost calculată luând în considerare veniturile din exploatare și cheltuielile din exploatare din situațiile financiare prezentate în baza de date AMADEUS, precizând faptul că această bază de date prezintă situațiile financiare ale companiilor pentru fiecare an financiar, nefiind disponibile date despre elementele ajustate de către organele de inspecție fiscală: producția neterminată, producția reportată din anul anterior, cheltuieli efectuate în anul precedent pentru producția aferentă anului analizat, cheltuieli cu convorbiri telefonice, etc. Astfel, indicatorii de profitabilitate ai societăților comparabile nu au fost ajustați de autoritățile fiscale cu elementele luate în considerare la calculul indicatorului de profitabilitate al **S.C. XS.A. Vaslui**.

Ca urmare, consideră că o comparație a indicatorului de profitabilitate al **S.C. XS.A. Vaslui** ajustat cu indicatorii de profitabilitate ai societăților comparabile, calculați fără posibilitatea acestor ajustări, este eronată, distorsionând în mod evident corectitudinea și viabilitatea studiului de comparabilitate.

De asemenea, societatea contestatoare precizează că, în al doilea rând, consideră greșită abordarea organelor de inspecție fiscală prin care la calculul indicatorului de profitabilitate se iau în considerare cheltuielile efectuate și în anul precedent pentru producția aferentă anului analizat, deoarece cheltuielile respective au fost deja luate în considerare la calculul impozitului pe profit în anul precedent celui analizat.

S.C. XS.A. Vaslui susține că ajustarea marjei de profit pentru anul 2012 și pentru anul 2013 ar fi trebuit efectuată la nivelul cuartilei inferioare a intervalului de comparație și nicidecum la nivelul mediane.

Invocând prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale paragrafului 2.7. din Liniile Directoare OECD, consideră că rezultatele obținute de **S.C. XS.A. Vaslui** din activitatea de producție și vânzare de produse agricole către societățile afiliate ar trebui să se încadreze în intervalul de comparație 6,72% și 16,14% pentru anul 2012 și între 9,25% și 21,04% pentru anul 2013 și nu cum a fost efectuată ajustarea marjei de profit de către organele de inspecție fiscală, astfel încât impozitul pe profit stabilit suplimentar a depășit limita inferioară a intervalului de comparație, ceea ce a condus în mod nejustificat la o supra-impozitare a veniturilor obținute. Astfel, consideră că ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală asupra indicatorului de profitabilitate pentru anii 2012 și 2013 la nivelul mediane este eronată, în condițiile în care conform principiilor prețurilor de transfer această ajustare se face la cea mai mică valoare a intervalului de comparație, respectiv cuartila inferioară.

S.C. XS.A. Vaslui mai invocă în susținere Decizia Civilă nr..... de către Curtea de Apel Cluj, secția a II-a Civilă, de contencios Administrativ și Fiscal.

În concluzie, solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. 03.08.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. XS.A. Vaslui pe perioada 01.01.2011 – 30.09.2014 pentru impozitul pe profit și 01.01.2013 – 31.11.2014 pentru taxa pe valoarea adăugată, au constatat următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, potrivit mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr., urmare inspecției fiscale efectuate nu au fost stabilite diferențe față de evidența contabilă, dar au fost constatate aspecte referitoare la taxa pe valoarea adăugată deductibilă care au condus la calculul de accesorii în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

Accesoriile sunt aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei dedusă de societate din facturile emise de Vaslui, respectiv:

- nr. în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei;

-

sumă care a fost restituită societății în perioada 2011 – 2012 la solicitarea privind restituirea sumei negative de TVA, aprobată cu control ulterior, conform Raportului de inspecție fiscală nr.

Cu factura nr., în valoare totală de minus S lei, S.C. COMCEREAL S.A. Vaslui a rambursat valoarea avansului facturat, ambele societăți înregistrând facturile în cauză.

Au mai constatat faptul că avansurile nu au fost achitate, precum și faptul că, deoarece aceste două societăți sunt societăți afiliate, aceste tranzacții au fost prezentate și în Dosarul preșurilor de transfer solicitat de organele de inspecție fiscală.

Din acesta rezultă că, la data de 28.02.2011, S.C. XS.A. Vaslui avea înregistrat în soldul debitor al contului 4511 "Decontari între entitățile afiliate", în relația cu S.C.S.A. Vaslui suma de S lei reprezentând sume acordate cu împrumut către, pentru care a prezentat în Dosarul Preșurilor de Transfer calculul privind veniturile, respectiv cheltuielile cu dobânda. Facturile de avans emise în martie, aprilie și mai 2011 și martie 2012, sunt în valoare totală de S lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că avansurile consemnate în facturile care au stat la baza deducerii sumei totale de S lei nu au avut în realitate un scop economic, astfel că S.C. XS.A. Vaslui nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată de la momentul emiterii acelor facturi până la momentul rambursării din evidență, respectiv pe perioada 25.04.2011 – 25.02.2013.

Invocând ca temei de drept prevederile art.145 alin.(1), art.134¹, art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a și b), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.119, art.120 și art.121¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., au stabilit în sarcina societății obligația de plată în sumă totală de S lei, reprezentând:

-S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

-S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Referitor la impozitul pe profit, au constatat că societatea verificată a desfășurat în anii 2011, 2012 și 2013 tranzacții cu persoane afiliate: ///....., fapt pentru care au solicitat societății verificate prezentarea Dosarului Prețurilor de Transfer.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în Dosarul Prețurilor de Transfer întocmit de societatea verificată nu sunt prezentate date concrete și complete de comparare în vederea susținerii prețurilor de vânzare practicate în relația cu persoanele juridice afiliate, motiv pentru care acesta a fost refăcut.

Urmare analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată a utilizat metoda marjei nete pentru stabilirea prețurilor de piață în cazul produselor agricole vândute, metodă care analizează marja netă de profit aferentă unei baze corespunzătoare pe care un contribuabil o realizează într-o tranzacție controlată.

Considerând că aplicarea metodei cost plus nu este potrivită pentru evaluarea respectării principiului valorii de piață în cazul tranzacției supuse analizei, organele de inspecție fiscală au apreciat că se poate compara marja netă de profit obținută de **S.C. XS.A. Vaslui** din tranzacția analizată cu marjă netă de profit obținută de companii independente din tranzacții comparabile necontrolate, marjele nete de profit fiind mai tolerante la diferențe funcționale între tranzacții controlate și necontrolate decât marjele brute de profit utilizate de metoda cost plus.

Prin urmare au considerat ca fiind adecvată utilizarea metodei marjei nete pentru evaluarea conformității cu principiul valorii de piață a contravalorii obținute de **S.C. XS.A. Vaslui** din tranzacția de vânzare a producției agricole, care presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții verificate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili.

Pentru producția agricolă, indicatorul de eficiență economică utilizat în studiul de comparabilitate este Rata rentabilității costurilor totale (RRCT), indicator financiar utilizat și de societate.

În cazul împrumuturilor financiare primite și/sau acordate în cadrul grupului, organele de inspecție fiscală au considerat că metoda comparării prețurilor prin comparare externă este cea mai adecvată în stabilirea prețurilor de piață, utilizând indicatorul rata dobânzii.

Organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între datele din evidența contabilă și datele prezentate în Dosarul Prețurilor de Transfer, fapt pentru care indicatorul financiar RRCT rezultat din activitatea agricolă este diferit, pentru fiecare an în parte față de cel prezentat în Dosarul Prețurilor de Transfer.

Pe baza informațiilor financiare ale unui număr de 3 (trei) societăți acceptate pentru stabilirea intervalului de comparabilitate al RRCT, utilizând funcția QUARTILE urmare ajustării veniturilor privind livrările de produse agricole și veniturile/cheltuielile din împrumuturi financiare a rezultat diferența de impozit pe profit în sumă totală de 170.636 lei pentru anul 2012 și pentru anul 2013.

Invocând ca temei de drept prevederile art.11 alin. (1) și alin.(2), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.2 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer și art.2 din Anexa la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, ale art.119, art.120 și art.121¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție

fiscală nr. stabilit în sarcina societății obligația de plată în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. XS.A. Vaslui, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:

S.C. XS.A. Vaslui are capital social în valoare de S lei lei, obiect principal de activitate: "Hoteluri și alte facilități de cazare asimilate", cod CAEN 5510 și obiect secundar de activitate "Cultivarea cerealelor și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" și are relații de afiliere directe cu S.....

Perioada verificată: 01.01.2011 – 30.09.2014 pentru impozitul pe profit și 01.01.2013 – 30.11.2014 pentru taxa pe valoarea adăugată.

1. Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei, reprezentând:

-S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

-S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. XS.A. Vaslui obligațiile fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și tornată în luna ianuarie 2013, calculate pe perioada 25.04.2011 – 25.02.2013, în condițiile în care societatea contestatoare susține că nu au fost respectate reglementările legale privind reverificarea perioadei 2011 - 2012.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., organele de inspecție fiscală au precizat că perioada supusă inspecției fiscale a fost **01.01.2013 – 30.11.2014**, perioadă pentru care nu au fost stabilite diferențe de obligații fiscale față de evidența contabilă, dar au constatat aspecte referitoare la taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă unor avansuri dedusă în perioada 2011 -2012 și regularizată în luna ianuarie 2013, în sumă de S lei.

Suma de S lei a fost dedusă de societate din următoarele facturi reprezentând avansuri, emise de S.C. COMCEREAL S.A. Vaslui:

- nr. în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei;

- nr. 8495751din 30.04.2011 în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de 1.200.000 lei;

- nr. în valoare totală de 1.860.000 lei, din care TVA în sumă de S lei;

- nr. în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei;

- nr. în valoare totală de -S lei, din care TVA în sumă de -S lei,

și a fost restituită societății în perioada 2011 – 2012 la solicitarea privind restituirea sumei negative de TVA, aprobată cu control ulterior, conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS

Cu factura nr., S.C. COMCEREAL S.A. Vaslui a și tornat valoarea avansului facturat, ambele societăți înregistrând facturile în cauză.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă în perioada 2011 - 2012 și regularizată în

Exemplarul 2/4

Operator de date cu caracter personal 759

Viorica Amarandi/consilier superior/ Serviciul Soluționare Contestații

decizii 2016.doc

Data: 29.12.2016, ora 11,20

luna ianuarie 2013, stabilind în consecință accesorii, respectiv : dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei, calculate pe perioada 25.04.2011 – 25.02.2013.

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pronunțându-se pe aspecte aferente unei perioade deja controlate, precizând că reverificarea unei perioade fiscale poate fi efectuată doar în condițiile prevederilor art.105¹ din actul normativ precizat mai sus, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au prezentat societății vreo decizie de reverificare, în conformitate cu prevederile legale invocate, subliniind faptul că, în cadrul inspecției fiscale efectuate pe perioada 2013 – noiembrie 2014 nu au apărut date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care să influențeze rezultatele acestora. Concret, informațiile referitoare la existența facturilor de avans existau și pe parcursul desfășurării inspecției fiscale pentru perioada 2011 – 2012, în anul 2013, fiind emisă doar factura de regularizare/rotornare a avansurilor, conform reglementărilor legale, ce nu a schimbat în niciun fel situația faptică existentă în perioada 2011 - 2012, organele de inspecție fiscală pronunțându-se în mod eronat asupra unei perioade fiscale deja controlate din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, refuzând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată care a fost confirmat de autoritățile fiscale prin Raportul de inspecție fiscală

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) și ale art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

”ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

”ART. 148

Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la [art. 138](#);

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.”

Întrucât de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în acest caz este paragraful 23 din cazul C-110/1994 INZO ce face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) precum și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au

fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță **ce nu depind de voința sa**, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Cu alte cuvinte jurisprudența comunitară subliniază că dreptul de deducere poate fi păstrat, atunci când a fost exercitat, doar când neutilizarea unui bun sau a unui serviciu achiziționat este urmarea unor motive obiective, **care nu depind de voința persoanelor impozabile**. În alte situații, în care neutilizarea este consecința unor acte care depind de propria voință a persoanei impozabile, legislația specifică în materie de TVA a instituit mecanismul ajustării în favoarea statului a taxei inițial deduse pentru achizițiile din amonte și care nu mai poate fi repercutată în prețul bunurilor livrate și serviciilor prestate din aval.

Se reține faptul că societatea contestatoare nu explică și nu motivează în niciun fel întoarcerea în totalitate în anul 2013 a facturilor pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în perioada 2011 -2012 în sumă totală de S lei.

Se mai reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că facturile în baza cărora societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere în perioada 2011-2012 nu au fost emise în baza unui contract, nu au avut în realitate un conținut economic și nici nu au fost achitate furnizorului.

Aspecte de genul celor prezentate anterior fac obiectul Deciziei Curții Europene de Justiție formulată în cauza C-107/2013, care hotărăște ca prevederile Directivei 2006/112/Ce a Consiliului din 28.11.2006 privind Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că *".. acestea impun ca deducerea TVA-ului realizată de destinatarul unei facturi întocmite pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri să fie regularizată atunci când, ..., această livrare nu este efectuată în final, chiar dacă furnizorul rămâne obligat la plata acestei taxe și nu a rambursat avansul."*

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au procedat la reverificarea perioadei 2011-2012, anulând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei exercitat de societate în perioada 2011 – 2012, ci însăși societatea a procedat la întoarcerea acestei sume în anul 2013.

Deci, organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații suplimentare pe o perioadă care deja a fost supusă inspecției fiscale, ci au avut în vedere data la care societatea a pierdut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial.

Având în vedere faptul că societatea contestatoare nu a dovedit faptul că taxa pe valoarea adăugată dedusă a fost aferentă bunurilor sau serviciilor ce urmau să-i fie livrate, destinate realizării de operațiuni taxabile, iar din motive obiective nu s-au mai realizat tranzacțiile în cauză, rezultă că, legal, organele de inspecție fiscală au constatat că în fapt societatea a pierdut dreptul de deducere încă de la momentul emiterii facturilor, fapt care a avut drept consecință stabilirea de obligații fiscale accesorii pentru perioada începând cu data exercitării dreptului de deducere a taxei până la data întoarcerii taxei deduse, respectiv pe perioada 25.04.2011 – 25.02.2013.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației motivul invocat de societate în susținere potrivit căruia organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pronunțându-se pe aspecte aferente unei perioade deja controlate, precizând că reverificarea unei perioade fiscale poate fi efectuată doar în condițiile prevederilor art.105¹ din actul normativ precizat mai sus, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au prezentat societății vreo decizie de reverificare, întrucât reverificarea presupune verificarea aceleiași obligații fiscale și

aceleiași perioadă supusă impozitării, însă în cazul de față calculul accesoriilor nu au făcut obiectul inspecției fiscale anterioare, nefiind necesară emiterea unei decizii de reverificare.

Ca urmare, având în vedere faptul că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor, se va respinge ca neîntemeiată contestația **S.C. XS.A. Vaslui** pentru accesoriile în sumă totală de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv: dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

2. Referitor la suma totală de S lei reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

stabilite în sarcina **S.C. XS.A. Vaslui** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care susține faptul că ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală asupra indicatorului de profitabilitate pentru anii 2012 și 2013 la nivelul medianei este eronată, în condițiile în care conform principiilor prețurilor de transfer această ajustare se face la cea mai mică valoare a intervalului de comparare, respectiv quartila inferioară.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. XS.A. Vaslui** a desfășurat în anii 2011, 2012 și 2013 tranzacții cu persoane afiliate: fapt pentru care au solicitat societății verificate prezentarea Dosarului Prețurilor de Transfer.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în Dosarul Prețurilor de Transfer întocmit de **S.C. XS.A. Vaslui** nu sunt prezentate date concrete și complete de comparare în vederea susținerii prețurilor de vânzare practicate în relația cu persoanele juridice afiliate, motiv pentru care acesta a fost refăcut.

Urmare analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. XS.A. Vaslui** a utilizat metoda marjei nete pentru stabilirea prețurilor de piață în cazul produselor agricole vândute, metodă care analizează marja netă de profit aferentă unei baze corespunzătoare pe care un contribuabil o realizează într-o tranzacție controlată.

Considerând că aplicarea metodei cost plus nu este potrivită pentru evaluarea respectării principiului valorii de piață în cazul tranzacției supuse analizei, organele de inspecție fiscală au apreciat că se poate compara marja netă de profit obținută de **S.C. XS.A. Vaslui** din tranzacția analizată cu marja netă de profit obținută de companii independente din tranzacții comparabile necontrolate, marjele nete de profit fiind mai tolerante la diferențe funcționale între tranzacții controlate și necontrolate decât marjele brute de profit utilizate de metoda cost plus.

Prin urmare au considerat ca fiind adecvată utilizarea metodei marjei nete pentru evaluarea conformității cu principiul valorii de piață a contravalorii obținute de **S.C. XS.A. Vaslui** din tranzacția de vânzare a producției agricole, care presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții verificate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili.

Pentru producția agricolă, indicatorul de eficiență economică utilizat în studiul de comparabilitate este Rata Rentabilității Costurilor Totale (RRCT), indicator financiar utilizat și de societate.

În cazul împrumuturilor financiare primite și/sau acordate în cadrul grupului, organele de inspecție fiscală au considerat că metoda comparării prețurilor prin

comparare externă este cea mai adecvată în stabilirea prețurilor de piață, utilizând indicatorul rata dobânzii.

Organele de inspecție fiscală au constatat **diferențe între datele din evidența contabilă și datele prezentate în Dosarul Prețurilor de Transfer**, fapt pentru care indicatorul financiar RRCT rezultat din activitatea agricolă este diferit, pentru fiecare an în parte față de cel prezentat în Dosarul Prețurilor de Transfer.

Pe baza informațiilor financiare ale unui număr de 3 (trei) societăți acceptate pentru stabilirea intervalului de comparabilitate al RRCT, utilizând funcția QUARTILE urmare ajustării veniturilor privind livrările de produse agricole și veniturile/cheltuielile din împrumuturi financiare au rezultat diferența de impozit pe profit în sumă totală de S lei pentru anul 2012 și pentru anul 2013.

Societatea contestatoare susține că, în primul rând marja de profitabilitate a **S.C. XS.A. Vaslui** trebuie calculată după aceeași metodologie folosită pentru calculul marjei de profitabilitate în cazul societăților considerate ca și comparabile în cadrul studiului de comparabilitate care a fost calculată luând în considerare veniturile din exploatare și cheltuielile din exploatare din situațiile financiare prezentate în baza de date AMADEUS, precizând faptul că această bază de date prezintă situațiile financiare ale companiilor pentru fiecare an financiar, nefiind disponibile date despre elementele ajustate de către organele de inspecție fiscală: producția neterminată, producția reportată din anul anterior, cheltuielile efectuate în anul precedent pentru producția aferentă anului analizat, cheltuieli cu convorbiri telefonice, etc. Astfel, indicatorii de profitabilitate ai societăților comparabile nu au fost ajustați de autoritățile fiscale cu elementele luate în considerare la calculul indicatorului de profitabilitate al **S.C. XS.A. Vaslui**.

Ca urmare, consideră că o comparare a indicatorului de profitabilitate al **S.C. XS.A. Vaslui** ajustat cu indicatorii de profitabilitate ai societăților comparabile, calculați fără posibilitatea acestor ajustări, este eronată, distorsionând în mod evident corectitudinea și viabilitatea studiului de comparabilitate.

De asemenea, societatea contestatoare precizează că, în al doilea rând, consideră greșită abordarea organelor de inspecție fiscală prin care la calculul indicatorului de profitabilitate se iau în considerare cheltuielile efectuate și în anul precedent pentru producția aferentă anului analizat, deoarece cheltuielile respective au fost deja luate în considerare la calculul impozitului pe profit în anul precedent celui analizat.

S.C. XS.A. Vaslui susține că ajustarea marjei de profit pentru anul 2012 și pentru anul 2013 ar fi trebuit efectuată la nivelul quartilei inferioare a intervalului de comparare și nicidecum la nivelul medianei.

În drept, în speță sunt aplicabile art.19 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

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

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

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

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

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”, coroborate cu prevederile pct. 22., 23., 24. și 29. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, ale art.11, unde se precizează următoarele:

„22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

„29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor

echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.”

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

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al prețurilor", practică ce constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma veniturilor sau a cheltuielilor oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art. 11 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele precum și orice altă metodă recunoscută de liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

În ceea ce privește conținutul Dosarului Prețurilor de Transfer, la art.1, art.2, art.3 și art.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, se stipulează :

„ART. 1

Se aprobă conținutul dosarului prețurilor de transfer prevăzut în anexa nr. 1.

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.

(2) În funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte, contribuabilul trebuie să furnizeze și alte informații, la cererea organului fiscal competent, în completarea 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 cuantumului prețurilor de transfer.

(3) Estimarea prevăzută la alin. (2) va fi efectuată prin procedura prezentată în anexa nr. 3.”

„ART. 6

Prezentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. C176/1 din 28 iulie 2006.”

Potrivit prevederilor art.2 din Anexa nr.1 „Dosarul prețurilor de transfer” la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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.”

Se reține faptul că S.C. XS.A. Vaslui a utilizat metoda marjei nete pentru stabilirea prețurilor de piață în cazul produselor agricole vândute, calculând indicatorul de eficiență economică rata rentabilității costurilor totale (RRTC), metodă pe care și organele de inspecție fiscală au considerat-o ca fiind adecvată pentru evaluarea conformității principiului valorii de piață a contravalorii obținute de S.C. XS.A. Vaslui din tranzacția de vânzare a producției agricole, care presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții verificate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili.

În cazul împrumuturilor financiare primite și/sau acordate în cadrul grupului, organele de inspecție fiscală au considerat că metoda comparării prețurilor prin comparare externă este cea mai adecvată în stabilirea prețurilor de piață, utilizând indicatorul rata dobânzii.

Organele de inspecție fiscală au constatat **diferențe între datele din evidența contabilă și datele prezentate în Dosarul Prețurilor de Transfer**, astfel:

1. pentru anul 2011 – diferența aferentă costurilor de producție agricolă dintre evidența contabilă și Dosarul Prețurilor de Transfer este de minus S lei:

- nu au fost luate în analiză cheltuielile efectuate în anul 2010 pentru producția agricolă din anul 2011 (S lei),

- au fost luate în analiză cheltuieli înregistrate pe cheltuieli directe în agricultură (S lei) și cheltuieli reprezentând contravaloarea convorbirilor telefonice (S lei), care nu sunt aferente veniturilor din agricultură, iar suma cheltuielilor indirecte alocate sectorului agricol este mai mică decât suma prezentată cu S lei;

2. pentru anul 2012 - diferența aferentă costurilor de producție agricolă dintre evidența contabilă și Dosarul Prețurilor de Transfer este de S lei:

- nu au fost luate în analiză cheltuielile efectuate în anul 2011 pentru producția din anul 2012 în sumă de S lei și cheltuielile aferente producției neterminate în sumă de S lei înregistrate în evidența contabilă conform articolelor contabile 331”Produse în curs de execuție”=711”Variația stocurilor”;

- au fost luate în analiză cheltuieli reprezentând contravaloarea convorbirilor telefonice (S lei), care nu sunt aferente veniturilor din agricultură, iar suma cheltuielilor indirecte alocate sectorului agricol este mai mică decât suma prezentată cu S lei;

3. pentru anul 2013 - diferența aferentă costurilor de producție agricolă dintre evidența contabilă și Dosarul Preșurilor de Transfer este de S lei:

- nu au fost luate în analiză cheltuielile efectuate în anul 2012 pentru producția din anul 2013 în sumă de S lei și cheltuielile aferente producției neterminate în sumă de S lei înregistrate în evidența contabilă conform articolelor contabile 331 "Produse în curs de execuție"=711 "Variația stocurilor", precum și suma de S lei care nu a fost trecută în tabelul cu cheltuieli directe din Dosarul Preșurilor de Transfer;

- au fost luate în analiză cheltuieli reprezentând contravaloarea convorbirilor telefonice (S lei), care nu sunt aferente veniturilor din agricultură, iar suma cheltuielilor indirecte alocate sectorului agricol este mai mică decât suma prezentată cu S lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile din exploatare din activitatea agricolă evidențiate în contabilitate diferă de cele prezentate în Dosarul Preșurilor de Transfer, diferențele constatate fiind:

- pentru anul 2011 – S lei;
- pentru anul 2012 – S lei;
- pentru anul 2013 – minus S.

În această situație organele de inspecție fiscală au obligația de a estima cuantumul preșurilor de transfer conform procedurii prevăzute la art.3 din Anexa 3 privind "Procedura de estimare a cuantumului preșurilor de transfer", la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului preșurilor de transfer.

Pe baza informațiilor financiare ale unui număr de 3 (trei) societăți acceptate pentru stabilirea intervalului de comparabilitate al RRCT, utilizând funcția QUARTILE urmare ajustării veniturilor privind livrările de produse agricole și veniturile/cheltuielile din împrumuturi financiare au rezultat diferența de impozit pe profit în sumă totală de 170.636 lei pentru anul 2012 și pentru anul 2013.

În Raportul de inspecție fiscală nr. se precizează faptul că s-a solicitat punctul de vedere reprezentantului societății verificate cu privire la diferențele constatate și prezentate la capitolul Dosarul Preșurilor de Transfer cu mult înainte de a avea loc discuția finală, acesta explicând că în baza de date AMADEUS nu sunt venituri din variația stocurilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea verificată a utilizat următoarea formulă de calcul:

$$RRCT = \text{REZULTATUL DIN EXPLOATARE} / (\text{CIFRA DE AFACERI} - \text{REZULTATUL DIN EXPLOATARE})$$

sau

$$RRCT = \text{OPERATING P/L [= EBIT]} / (\text{OPERATING REVENUE (TURNOVER)} - \text{OPERATING P/L [= EBIT]}),$$

iar acestea au utilizat formula de calcul:

$$RRCT = (\text{VENIT DIN EXPLOATARE AGRICULTURA} - \text{CHELTUIELI TOTALE DIN EXPLOATARE AGRICULTURA}) / \text{CHELTUIELI TOTALE DIN EXPLOATARE}.$$

Formula de calcul utilizată și într-un caz și în altul trebuie să ducă la același rezultat cu condiția ca datele din evidența contabilă a societății verificate să fie preluate și prelucrate corespunzător înregistrărilor contabile pentru a determina profitul de exploatare.

Pentru determinarea profitului din exploatare (OPERATING P/L [=EBIT]) s-au luat în calcul toate veniturile din exploatare, inclusiv variația stocurilor (cont contabil 711 "Variația

stocurilor”, suma poate fi cu minus sau cu plus). Asadar, bazele de date AMADEUS și ORBIS au cuprins în profitul de exploatare veniturile din variația stocurilor. Datele sunt preluate din situații financiare anuale. La calculul indicatorilor de profitabilitate se iau în considerare cheltuielile totale de exploatare agricolă. Acestea sunt: cheltuielile înregistrate în an + cheltuielile înregistrate în producția neterminată în anul precedent – cheltuielile aferente producției ce se va obține în anul următor.

Urmare aspectelor prezentate mai sus, indicatorul financiar RRCT rezultat din activitatea agricolă desfășurată **S.C. X S.A. Vaslui** este diferit (pentru fiecare an în parte) față de cel prezentat în Dosarul Prețurilor de Transfer, fiind obținut după formula de calcul:

(Venitul de exploatare din activitatea agricola - cheltuiala totala de exploatare din activitatea agricola) / cheltuiala totală de exploatare din activitatea agricolă:

-în anul 2011, indicatorul RRCT este de 34,43%;

-în anul 2012, indicatorul RRCT este de 3,74%;

-în anul 2013, indicatorul RRCT este de -1,95%.

Asadar, se poate concluziona că **S.C. XS.A. Vaslui** a înregistrat în anii: 2012 și 2013 niveluri de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate stabilit prin interogarea bazei de date AMADEUS, ceea ce duce la o bază impozabila mai mică a societății verificate, astfel că pentru acești ani s-au ajustat veniturile din activitatea agricolă înregistrate în evidența contabilă. În anul 2011, **S.C. XS.A. Vaslui** a obținut o rată a rentabilității costurilor totale peste intervalul de comparare, astfel că pentru acest an nu s-a ajustat venitul înregistrat în contabilitate de **S.C. XS.A. Vaslui**.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală trebuiau să ajusteze marja de profit pentru anul 2012 și pentru anul 2013 la nivelul quartilei inferioare a intervalului de comparare și nicidecum la nivelul medianei, respectiv în intervalul de comparare 6,72% și 16,14% pentru anul 2012 și între 9,25% și 21,04% pentru anul 2013, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparabilitate, conform prevederilor art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 „Dosarul prețurilor de transfer” la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, **organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață.**

Având în vedere aspectele prezentate anterior, contestația **S.C. X S.A. Vaslui** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sarcina societății în cuantum de **S lei**.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de X lei stabilit suplimentar, respectiv: dobânzi în sumă totală de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, calculate în sarcina petentei pentru perioada 25.04.2011 – 25.02.2013 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. se reține că stabilirea de dobânzi și de penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând impozitul pe profit în suma de S lei stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. a fost respinsă contestația societății, potrivit principiului de drept **”accesoriul urmează principalul”**, se va respinge contestația societății ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind accesoriile aferente: dobânzi în sumă totală de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.273 și art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.A. Vaslui** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, pentru pentru suma de **S lei** reprezentând:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.2. Serviciul Soluționare Contestații va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui – Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Vaslui sau la Tribunalul Iași.