



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare
Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor

ANAF

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X. , CP
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr. 52 / 2017

privind soluționarea contestației depuse de

S.C. .X. S.R.L. din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.**A_SLP 51/10.01.2017**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.SSC .X./06.01.2017, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 51/10.01.2017 asupra contestației formulate de .X. S.R.L. cu sediul în județul .X., localitatea .X., .X./2002, CUI RO .X..

.X. S.R.L. contestă **parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TR .X./31.10.2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei – impozit pe profit,

.X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

.X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.10.2016.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-TR .X./31.10.2016 a fost comunicată societății în data de **08.11.2016**, conform confirmării de primire poștală nr..X. aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., la **data de 16.12.2016** conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, .X. S.R.L. aduce următoarele argumente:

În perioada 2009 – 2014, .X. S.R.L. menționează că a achiziționat materii prime (de la partea sa afiliată .X. (.X.)), conform contractelor încheiate între părți, facturilor și certificatelor de calitate, bandă laminată la cald (.X.) cu siliciu sau bandă laminată la cald pentru oțel electric, de diferite calități /grade [cum ar fi 5536, 5541, 5555, 5562, 5582]).

Contestatară afirmă că banda de oțel carbon laminat (.X.) - bandă laminată la cald, este produsul primar obținut în cadrul oricărei companii specializate în fabricarea de produse plate din oțel, și fiind un produs de bază, toate companiile producătoare de oțel din lume își formează prețul pornind de la produsul de bază .X., adăugând diferite "*premium de preț*" în conformitate cu etapele de fabricație suplimentare și materiale de aliere utilizate, acestea fiind în multe cazuri și secrete de fabricație și/sau patente de fabricație.

Din acest motiv, societatea susține că la nivelul industriei siderurgice, toți deținătorii de interese urmăresc cotațiile publice cu privire la prețurile la care se tranzacționează .X., primul produs din lanțul de fabricație al produselor plate din oțel și indiferent de platforma pe care prețurile bandă laminată la cald sunt listate, ele sunt caracterizate după aceleași standarde similare de calitate, chiar dacă există diferențe la nivelul denumirilor prezentate, din perspectiva practicilor industriale uzuale aplicate de către companii.

Societatea menționează faptul că în ceea ce privește piața produselor din oțel laminate la cald, nu există un alt produs cu o calitate inferioară și preț mai mic decât .X..

.X. S.R.L. susține că toate produsele achiziționate de la .X. se deosebesc de .X. prin:

- compoziția chimică: conținutul de siliciu în medie de 2-3% față de 0,4% pt. .X. și cel de aluminiu în medie de 0,1-0,5% față de 0,02% pentru .X.; și
- procesul de fabricație mai complex, necesar prelucărilor ulterioare.

Contestatară afirmă că atât în dosarul prețurilor de transfer înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./11.02.2016, cât și în punctul de vedere înaintat și înregistrat de societate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr.TRG .X./25.10.2016 au fost

prezentate argumente solide în ceea ce privește achiziția de materii prime de la .X. (.X.), iar cea mai potrivită metodă de prețuri de transfer pentru evaluarea conformității cu principiul valorii de piață pentru tranzacția testată este **metoda comparării prețurilor**.

.X. S.R.L. menționează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de argumentele temeinice invocate de către societate și au respins metoda comparării prețurilor pentru analizarea tranzacției testate în condițiile în care utilizarea metodei comparării prețurilor prin utilizarea de comparabile de preț externe nu este corectă întrucât:

- nu pot fi identificate produse similare cu cele achiziționate de .X. S.R.L. de la .X. care să fie cotate pe o bursă de mărfuri, agențiile sau companiile specializate neoferind date despre tranzacții similare; și

- compararea prețului mediu plătit de .X. S.R.L. pentru achizițiile de benzi de oțel silicioase laminate la cald cu prețul mediu calculat ca și cotație de bază + cotație premium nu este suficient de relevantă pentru stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor.

Totodată, contestatara susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au concluzionat că trebuie utilizate date externe, prezentând următoarele contraargumente:

1. Comparația la nivelul produselor este relevantă și esențială în condițiile în care specificațiile tehnice pentru .X. sunt utilizate de toți marii producători de oțel și fiecare companie producătoare poate utiliza denumiri proprii specifice pentru .X. dar, în esență, standardele și compoziția chimică sunt aceleași.

2. În vederea identificării de comparabile de preț externe pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, societatea susține că a încercat la momentul pregătirii Dosarului prețurilor de transfer nr..X./11.02.2016, respectiv și la formularea Punctului de vedere nr..X./25.10.2016 să identifice surse de informații publice cu privire la prețurile practicate pe piețele internaționale atât pentru .X., cât și pentru componenta premium ce trebuie adăugată pentru a obține un preț de piață pentru materia primă achiziționată de la .X..

Totodată, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală în mod eronat au utilizat datele prezentate în raportul de inspecție fiscală pentru realizarea analizei comparative.

În acest sens, .X. S.R.L. menționează că a obținut accesul la baza de date .X. Ltd (SBB), bază aparținând .X., cea mai recunoscută sursă de informații cu privire la prețuri în domeniul metalurgiei, fiind utilizată ca referință de către profesioniștii care activează atât în cadrul companiilor producătoare de oțeluri, cât și în companii internaționale de trading.

Contestatara afirmă că utilizarea metodei comparării prețurilor pentru stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor cu mărfuri prin raportare la prețurile

mărfurilor de pe bursele de valori sau de la agențiile specializate, este recunoscută și de O.E.C.D, emis de organizație în data de 16 decembrie 2014, astfel că este perfect corectă din punct de vedere economic utilizarea bazei de date .X. Ltd (SBB) ca sursă a prețurilor pentru produsul de bază .X..

Societatea susține că utilizând baza de date .X. Ltd (SBB) aparținând .X., au fost implementate următoarele criterii de căutare în vederea determinării prețului produsului de bază .X. în perioada 2009-2014, perioadă în care .X. S.R.L. a achiziționat de la .X. bandă laminată la cald cu siliciu (i.e. obținute din prelucrarea produsului de bază .X.):

- a) *Tipul produsului:* produse plate, .X.;
- b) *Condiția de livrare:* Turcia, export, condiția de livrare .X. (i.e. FOB, aceeași condiție de livrare cu cea practică între .X. și .X. RO);
- c) *Perioada:* 2009-2014, cu frecvență a datelor zilnică;
- d) *Modalitate de exprimare a datelor:* EUR/tona.

De asemenea, în vederea determinării unui preț de piață pentru produsele achiziționate de la .X., .X. S.R.L. menționează că a apelat la serviciile expertului internațional în materie de oțel .X., Director General al .X. Limited (societate din Londra, specializată în consultanță metalurgică), expert în evaluări tehnico-comerciale în sectorul metalurgic de peste X de ani în domeniu, solicitându-i să realizeze o analiză independentă prin care să arate modalitatea în care sunt determinate pe piața metalurgică internațională prețurile pentru oțelul electric, respectiv tabla silicioasă laminată la cald.

Concluziile raportului expertului cu privire la modul de formare a prețului pentru benzile laminate la cald cu siliciu nu fac decât să valideze cele prezentate de .X. S.R.L., atât în cadrul Dosarului prețurilor de transfer nr..X./11.02.2016, cât și în Punctul de vedere nr..X./25.10.2016.

Astfel, cercetarea realizată de expertul tehnic stabilește dimensiunea medie a componentei de preț premium ce trebuie aplicată asupra prețului .X., astfel încât să poată fi obținut un preț de piață pentru benzile laminate la cald cu siliciu, după cum urmează:

- În anul 2009, prețul mediu plătit de .X. S.R.L. se află sub nivelul cuartilei inferioare, situație ce nu poate influența negativ poziția fiscală a societății;
- în anul 2010, prețul mediu plătit de .X. S.R.L. se afla în limitele intervalului de comparare;
- În anul 2011, prețul mediu plătit de .X. S.R.L. se află în limitele intervalului de comparare, situat foarte aproape de nivelul medianei;
- În anul 2012, prețul mediu plătit de .X. S.R.L. se află în limitele intervalului de comparare, situat foarte aproape de nivelul medianei;
- În anul 2013, prețul mediu plătit de .X. S.R.L. se află peste nivelul cuartilei superioare, nefiind la valoare de piață;

• În anul 2014, prețul mediu plătit de .X. S.R.L. se află în limitele intervalului de comparare.

Benzi laminate la cald cu siliciu – euro/tonă (calculat ca și preț .X. + 11,7%)						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Cuartila inferioară	354	498	557	502	471	461
Mediană	381	545	575	552	474	472
Cuartila superioară	437	570	588	569	485	484

Urmare faptului că organele de inspecție fiscală au considerat că cea mai potrivită metodă aplicată speței este **metoda marjei nete**, prin utilizarea ca indicator de profitabilitate rata rentabilității costurilor totale (rezultat din exploatare împărțit la cheltuielile din exploatare), .X. S.R.L. menționează că realizarea de ajustări la nivelul cheltuielilor cu materiile prime de către organele de inspecție fiscală duce la o situație eronată din punct de vedere economic, prin care .X. S.R.L. ar fi trebuit în anii 2009, 2013 și 2014 să achiziționeze benzi din oțel laminat la cald cu siliciu la un preț aflat semnificativ sub prețul pentru .X. (produsul de bază folosit ca materie primă de .X. pentru producția de benzi din oțel laminat la cald cu siliciu), **situație ce contravine oricărei logici economice**, întrucât :

Societatea afirmă că a demonstrat cu argumente tehnice și comerciale solide faptul că, în ceea ce privește .X., produsul de bază al cărui preț este cotate în baze de date cu recunoaștere internațională, nu există diferențe cu privire la standardele și compoziția chimică a produsului în accepțiunea producătorilor sau a agențiilor internaționale ce furnizează date informative privind prețurile și că .X. este primul produs din lanțul de fabricație al produselor plate din oțel și cel mai ieftin.

.X. S.R.L. susține că a ținut cont de observația organelor de inspecție fiscală și a refăcut calculul, astfel încât să țină cont strict de valoarea cheltuielii cu materiile prime aferente anului analizat și nu de valoarea materiei prime achiziționate. Mai mult, contestatara consideră că, organele de inspecție fiscală trebuiau să țină cont de realitatea economică a efectelor ajustărilor realizate la nivelul cheltuielilor cu materia prima pentru anii 2009 - 2013 și 2014.

De asemenea, după refacerea calculelor, contestatara consideră că a demonstrat faptul că în urma ajustărilor realizate de organele de inspecție fiscală în anii 2009, 2013 și 2014 la nivelul cheltuielilor din exploatare și indirect la nivelul prețurilor efectiv practicate, prețul unitar de achiziție al benzilor laminate la cald cu siliciu de la .X. (exprimat în euro/tonă) este redus la valori absurde, după cum urmează:

- Conform ajustărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, .X. trebuia să achiziționeze în anii 2009 și 2013 benzi silicioase din oțel (produs superior) la un preț inferior prețului .X. (produsul de bază de la care se pleacă pentru obținerea produsului achiziționat de .X. S.R.L.), cotate în baza de date internațională .X. Ltd (SBB), aparținând .X.;
- Conform ajustărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, .X. S.R.L. trebuia să achiziționeze în anul 2014 benzi silicioase din oțel (produs superior) la un preț aproape egal cu cel al .X., cotate în baza de date internațională .X. Ltd (SBB), aparținând .X..

.X. S.R.L. consideră că prețul pentru benzile din oțel laminat la cald cu siliciu este calculat în toate cazurile ca și suma dintre prețul de bază pentru o bandă laminată la cald (.X.) și un supliment (premium) pentru procesul de aliere cu siliciu și aluminiu, astfel încât efectele ajustărilor efectuate de organele de inspecție fiscală nu conduc la o situație în acord cu realitatea economică.

Societatea afirmă că în urma ajustării realizate de organele de inspecție fiscală .X. S.R.L. ar fi trebuit în anii 2009, 2013 și 2014 să achiziționeze benzi laminate la cald cu siliciu la un preț mai mic decât prețul pentru .X. (produsul de bază folosit ca materie primă de .X. pentru producția de benzi din oțel laminat la cald cu siliciu), situație ce devine o fractură logică economică.

.X. S.R.L. consideră că selectarea și utilizarea metodei marjei nete, precum și realizarea de ajustări în anii 2009, 2013 și 2014 în ceea ce privește tranzacția de achiziție materii prime de la .X. S.R.L. conduce la rezultate nerezonabile și nesustenabile, atât din punct de vedere al prețurilor de transfer, cât și din punct de vedere economic și este profund greșită.

Societatea consideră că ajustările efectuate de organele de inspecție fiscală nu sunt întemeiate și contravin faptelor și circumstanțelor economice în care au fost desfășurate tranzacțiile și în contradicție cu realitatea economică în care activează contribuabilul.

Referitor la comparabilitatea efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul funcțiilor și activelor cu companiile considerate comparabile, contestatara consideră profund greșită comparația între activitățile speciale de producție ale .X. S.R.L. (producător de oțeluri electrice) și activitățile desfășurate de cele 12 companii din Coreea de Sud, Taiwan etc. .X. S.R.L. consideră că singura similaritate cu aceste societăți este dată de codul CAEN principal și a sectorului general de activitate în care activează.

Mai mult, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală nu au aplicat principiul de bază al prețurilor de transfer, în condițiile în care există diferențe majore la nivelul produselor fabricate, funcțiilor îndeplinite, riscurilor asumate și a activelor utilizate de către .X. S.R.L. și societățile considerate

comparabile de către organele de inspecție fiscală, prezentând în susținere paragraful 2.69 și 2.70 din liniile directoare O.E.C.D.

Societatea susține că a verificat în baza de date Orbis și pe adresele de web și a cerut rapoarte de la .X. pentru toate cele 12 societăți selectate de organele de inspecție fiscală și a concluzionat că nicio societate nu este comparabilă cu .X. S.R.L., compararea marjelor nete de profit ale .X. S.R.L. cu cele ale unor societăți care desfășoară activități economice semnificativ diferite și care activează pe piețe total diferite (e.g. Coreea de Sud și Taiwan) au un grad foarte ridicat de subiectivism și aproximare, neputând duce la rezultate sigure în vederea interpretării caracterului de piață al tranzacției de achiziție de materii prime de la .X..

În ceea ce privește anul 2011, .X. S.R.L. afirmă că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul dublei impuneri și al consecvenței, având în vedere faptul că indicatorul de profit ajustat realizat de societate de 7,16% depășește valoarea cuartilei superioare aferente anului 2011 de 3,23%, ceea ce conform legislației prețuri de transfer și a analizei efectuate de organele de inspecție fiscale, duce la concluzia că nici pentru anul 2011 .X. S.R.L. nu a plătit un preț la valoare de piață, fiind astfel necesară și o ajustare pentru anul 2011.

Astfel, contestatara precizează că, dacă se impun ajustări, acestea trebuie realizate conform prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ajustările trebuie realizate la acel punct din intervalul intercuartilar care este cel mai apropiat de prețul tranzacției testate, cu scopul evitării supra/sub – impozitării.

Având în vedere cele menționate, .X. S.R.L. solicită :

- anularea Deciziei de impunere nr. F-TR .X./31.10.2016 cu privire la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată constând în impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,
- anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.10.2016,
- acceptarea metodei comparării prețurilor ca și metodă utilizată pentru evaluarea conformității cu principiul valorii de piață a tranzacției de achiziție de materii prime de către .X. S.R.L. de la .X..

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. la .X. S.R.L, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-TR .X./31.10.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./31.10.2016, constatându-se următoarele :

Activitatea de baza a Grupului .X. este reprezentată de producția de oțel, dezvoltând în timp și expertize auxiliare în servicii cum ar fi minieritul, ingineria, prelucrarea oțelului și logistică.

.X. S.R.L. se află în relație de afiliere directă cu .X. (.X.), persoană juridică din Turcia, care deține 100% din capitalul social și relație de afiliere indirectă cu .X. S.R.L, persoană juridică română.

.X. S.R.L. produce oțel electrotehnic cu grăunți neorientați ce respectă specificațiile clienților: diferite clase, dimensiuni, tipuri de acoperire (oxizi, lac, tratamente chimice, tratamente organice și anorganice) sau tolerante.

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a fost implicată în tranzacții cu părți afiliate, constând în:

- achiziția de materii prime de către .X. S.R.L. de la părțile sale afiliate;
- prestarea de servicii de producție pe bază de comandă în beneficiul .X.;
- prestarea de servicii de logistică a transporturilor de către .X. S.R.L. în beneficiul .X. S.R.L.;
- prestarea de servicii de reprezentare fiscală de către .X. S.R.L în beneficiul .X.;
- refacturarea de costuri cu transportul materiei prime de către .X. S.R.L către .X. TR;
- achiziția de produse finite de către .X. S.R.L. de la .X.;
- vânzarea unor stocuri de produse de către .X. S.R.L. către .X.;
- facturarea de dobânzi comerciale de către .X. către .X. S.R.L. pentru depășirea termenelor de plată.

Întrucât societatea .X. S.R.L., a înregistrat pierderi din exploatare în perioada 2009 – 2014, iar valoarea achizițiilor este în procent de 80% de la furnizori afiliați, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea Dosarului prețurilor de transfer.

În urma analizării Dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. S.R.L. a încheiat un contract care reglementează condițiile în care va avea loc prelucrarea materiilor prime (rolele de oțel prelucrate la cald) furnizate de către .X. pentru care există diferențe în ceea ce privește cantitățile, prețurile, termenii contractuali precum și distanța pe care produsul este transportat, prețul de achiziție trebuia corectat cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de aceste diferențe, operațiune care nu a fost prezentată în dosarul prețurilor de transfer.

Mai mult, metoda comparării prețurilor (CUP) prezentată în dosarul prețurilor de transfer de către .X. S.R.L, în ceea ce privește achizițiile de materii prime efectuate de la persoana afiliată, **este utilizată în mod eronat**

conform prevederilor pct. 2.7 - 2.9 din Ghid O.E.C.D. (varianta 1995), conform art.11 pct.25 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că este necesară analiza tranzacțiilor efectuate de agentul economic cu entitatea afiliată cu tranzacțiile necontrolate prezentate de agentul economic ca și comparabile interne și externe.

Din analiza comparativă prezentată în Dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru anii 2009 și 2011 nu sunt date și informații pentru comparare, iar în anul 2013, prețul mediu plătit de .X. S.R.L. către .X. pentru achiziția de materii prime (benzi silicioase de oțel) se află deasupra cuartilei superioare a intervalului de piață stabilit pe baza tranzacțiilor desfășurate în aceeași perioadă cu persoane independente, respectiv prețul mediu plătit de .X. S.R.L. către .X. este de X Eur/kg, iar intervalul de piață este cuprins între X Eur/kg, mediana având valoarea de X Eur/kg, deci încă un indiciu că prețul practicat în relația cu persoana afiliată nu a fost la nivelul prețului de piață, chiar și în condițiile în care nu s-au făcut ajustări.

Folosind metoda comparării prețurilor, în dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit că pe lângă comparabile interne sunt utilizate și comparabile externe pe baza unor cotații internaționale disponibile public și pe baza informațiilor existente în baza de date a .X., însă **aceste informații nu oferă o imagine fidelă a valorii de piață a tranzacțiilor**, întrucât materia primă achiziționată de .X. S.R.L. (benzi silicioase de oțel) nu este tranzacționată pe piețele internaționale de mărfuri, iar determinarea prețului de piață s-a făcut pe baza cotațiilor internaționale la benzi de oțel carbon laminate la cald și pe baza cotațiilor premium pentru benzi silicioase de oțel, care intră în componența benzilor silicioase de oțel achiziționate de .X. S.R.L. de la .X..

Totodată din analiza informațiilor extrase din baza de date a .X., organele de inspecție fiscală au constatat faptul că România achiziționează cele mai mari cantități de materii prime (benzi silicioase de oțel), în timp ce celelalte țări din Uniunea Europeană au achiziții nesemnificative sau nu au achiziții deloc, astfel încât compararea prețului de achiziție plătit de .X. S.R.L. către .X. cu prețul de achiziție plătit de alte state membre pentru importul de materii prime (benzi silicioase de oțel), nu prezintă un grad de comparabilitate relevant.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că există diferențe între tranzacțiile comparate care pot afecta substanțial prețul de achiziție și ca atare trebuiau efectuate ajustări, care nu au fost făcute în

dosarul prețurilor de transfer.

Atunci când există diferențe între produsele, prețurile, condițiile de livrare, cantitățile sau orice altă diferență, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se poate aplica metoda comparării prețului, iar sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine .X. S.R.L. în conformitate cu prevederile art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în urma verificării dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. nu a putut demonstra că prețurile practicate respectă principiul lungimii de braț.

Mai mult, pentru stabilirea prețurilor de transfer la nivelul prețurilor de piață în cadrul tranzacțiilor între .X. S.R.L. și .X., organele de inspecție fiscală consideră că cea mai potrivită metodă care se poate aplica este metoda marjei nete și folosirea indicatorului de profit: rata rentabilității costurilor totale, prin raportarea rezultatului din exploatare la cheltuielile din exploatare.

Agenția Națională de Administrare Fiscală are acces la baza de date .X. oferă informații doar despre societățile din Europa, aceasta fiind inclusă în Orbis, unde sunt prezentate societăți din întreaga lume) în care sunt prezentate, într-o formă standardizată, unitară, situațiile financiare depuse de către societăți.

În cazul tranzacțiilor de prestare de servicii de producție pe bază de comandă de către .X. S.R.L. în beneficiul .X. (achiziții de materii prime de la persoanele afiliate), organele de inspecție fiscală au considerat că **aplicarea metodei marjei nete este cea mai adecvată pentru testarea respectării principiului valorii de piață**, care presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili.

Indicatorul de eficiență economică utilizat în cazul studiului de comparabilitate este Rata rentabilității costurilor totale (ROTC), care este definit ca fiind raportul dintre profitul operațional și costurile operaționale totale.

Toate informațiile au fost transmise de către D.G.R.F.P. .X. – Compartiment Prețuri de Transfer cu adresa nr.PLR - AIF nr..X./ 03.10.2016, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. - A.I.F. sub nr.TRG_AIF .X./04.10.2016.

După interogarea bazei de date Orbis, organele de inspecție fiscală au stabilit un număr de X companii independente la nivel mondial, iar pe baza rezultatelor financiare ale acestora s-a stabilit intervalul de comparabilitate

pentru fiecare an în parte.

Selecția celor X companii independente s-a efectuat în baza de date Orbis, pe următoarele criterii :

1. *Criteriul geografic*: (World region/Country/Region in country),
2. *Criteriul codului de clasificare al activității*,
3. *State* : Companii active, situații necunoscute,
4. *Criteriul independenței*: indicatori: A+, A, A-, U.;
5. *Criteriul filialelor* : între 25.00% și 100.00%;
6. *Codul de consolidare*: U1;
7. *Criteriul financiar* : 2014,2013,2012,2011,2010,2009, min=40.000, max=100.000 pentru cel puțin una din perioadele selectate
8. *Anii cu conturi valabile* : 2014,2013,2012,2011,2010 și 2009

După revizuirea manuală, în eșantionul final au rămas 12 companii independente cu un obiect de activitate și o cifră de afaceri comparabile cu .X. S.R.L. și organele de inspecție fiscală au calculat indicatorul “rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT) după următoarea formulă:

$$\text{RRCT} = \frac{\text{Venit din exploatare} - \text{Cheltuieli din exploatare}}{\text{Cheltuieli din exploatare}}$$

Astfel, în perioada 2009 – 2014, pentru eșantionul de societăți analizate, organele de inspecție fiscală au calculat următoarele limite ale intervalului de piață :

Rata rentabilității costurilor totale						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Cuartila inferioară	0,57%	2,05%	1,80%	-0,27%	0,84%	0,72%
Mediană	1,54%	2,54%	2,30%	1,53%	1,90%	1,92%
Cuartila superioară	3,69%	3,84%	3,23%	2,65%	3,56%	3,37%

Pentru .X. S.R.L, în perioada 2009 – 2014, a rezultat următorul indicator al profitului:

Rata rentabilității costurilor totale (RRCT)						
Indicator de profit	2009	2010	2011	2012	2013	2014
.X.	-8,80%	2,05%	7,16%	0,94%	-15,21%	-4,86%

La calculul indicatorului ratei rentabilității costurilor totale (RRCT) pentru .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală au stabilit ca din cheltuielile de exploatare să fie excluse cheltuielile cu ajustările privind provizioanele, activele circulante și activele imobilizate, în conformitate cu prevederile

pct.263 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Anexa la O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Pentru .X. (.X.), în perioada 2009 – 2014, a rezultat următorul indicator al profitului:

Indicator de profit	Rata rentabilității costurilor totale (RRCT)					
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
.X. (.X.)	-25,13%	20,23%	25,03%	8,47%	18,71%	21,95%

Din compararea valorilor înregistrate de societățile comparabile cu cele înregistrate de .X. România S.R.L. în perioada 2009 - 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2009, 2013 și 2014, indicatorul de profit calculat se află sub cuartila inferioară a intervalului de piață, ceea ce impune efectuarea de ajustări ale cheltuielilor, în timp ce în anii 2010, 2011 și 2012, valoarea acestui indicator se încadrează deasupra cuartilei inferioare a intervalului de piață și nu implică efectuarea de ajustări ale cheltuielilor.

Pentru perioada 01.01.2014 – 31.08.2014 (când contribuabilul a efectuat achiziții de materii prime), indicatorul RRCT a fost de -6,06%, iar pentru perioada 01.09.2014 – 31.12.2014 (când .X. S.R.L. a trecut la activitatea de prestări de servicii pe baza de comanda), indicatorul RRCT a fost de 3,20%, rezultând că în perioada 01.01.2014 – 31.08.2014, indicatorul calculat s-a situat sub cuartila inferioară a intervalului de piață, ceea ce a impus efectuarea de ajustări ale cheltuielilor cu materiile prime.

Totodată, din analiza indicatorilor financiari ai persoanei afiliate .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2009 – 2014 aceasta a obținut rate ale profitului din exploatare (RRCT) pozitive, cu mult mai mari chiar față de cuartila superioară a intervalului de piață stabilit pe baza eșantionului de societăți comparabile, ceea ce reprezintă încă un indiciu că prețurile practicate de .X. în relația cu .X. S.R.L. nu au fost la nivelul prețurilor de piață.

Valorile ratelor de rentabilitate a costurilor totale (RRCT) stabilite la nivel de mediană au fost utilizate în aplicarea metodei marjei nete, în vederea **ajustării cheltuielilor cu materiile prime**, astfel încât aceste cheltuieli să fie la un nivel corespunzător prețurilor de piață.

Organele de inspecție fiscală **au optat pentru ajustarea cheltuielilor și nu a veniturilor**, deoarece:

- în perioada 01.01.2009 – 31.08.2014, .X. S.R.L. a efectuat achiziții de materii prime de la afiliatul sau .X., iar livrările către .X. au fost ne semnificative în perioada respectivă;

- ponderea achizițiilor de materii prime efectuate de .X. S.R.L. de la .X.

este între 90% și 100% din totalul achizițiilor de materii prime pe întreaga perioadă analizată.

Pentru anii 2009, 2013 și 2014, **au fost ajustate cheltuielile la nivel de mediană după următoarea formulă:**

$$\text{Cheltuieli din exploatare ajustate} = \frac{\text{Venituri din exploatare}}{1 + \text{RRCT (la nivel de mediană)}}$$

Efectul ajustărilor efectuate de organele de inspecție fiscală s-au concretizat în:

- diminuarea cheltuielilor din exploatare (cu materii prime) pentru anul 2009 cu suma totală de .X. lei;
- diminuarea pierderii fiscale înregistrate și raportate de societate în anul 2009, cu suma de .X. lei de la suma de .X. lei la suma de .X. lei;
- stabilirea unei pierderi fiscale de recuperat pentru anul 2010, în sumă de .X. lei (.X. – .X.), prin diminuarea pierderii fiscale de recuperat din anul anterior cu suma de .X. lei;
- stabilirea unui profit impozabil pentru anul 2011 în sumă de .X. lei (.X. – .X.), față de pierderea fiscală de recuperat declarată de contribuabil în sumă de .X. lei, din cauza diminuării pierderii fiscale de recuperat din anii anteriori cu suma de .X. lei;
- stabilirea unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2011, în sumă de .X. lei (.X. x 16%);
- anularea pierderii fiscale înregistrate și declarate de societate în anul 2011, în sumă de .X. lei;
- stabilirea unui profit impozabil pentru anul 2012, în sumă de .X. lei, față de o pierdere fiscală de recuperat declarată de contribuabil în sumă de -.X. lei, din cauza anulării pierderii fiscale de recuperat din anul anterior în sumă de .X. lei;
- stabilirea unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2012, în sumă de .X. lei (.X. x 16%);
- anularea pierderii fiscale înregistrate și declarate de societate în anul 2012, în sumă de -.X. lei;
- diminuarea cheltuielilor din exploatare (cu materii prime) pentru anul 2013 cu suma totală de .X. lei;
- anularea pierderii fiscale înregistrate și raportate de societate în anul 2013, în sumă de .X. lei;
- stabilirea unui profit impozabil pentru anul 2013, în sumă de .X. lei (.X. + .X.);
- stabilirea unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2013, în sumă de .X. lei (.X. x 16%);
- diminuarea cheltuielilor din exploatare (cu materii prime) pentru anul

2014 cu suma totală de .X. lei;

- anularea pierderii fiscale înregistrate și raportate de societate în anul 2014, în sumă de .X. lei;

- stabilirea unui profit impozabil pentru anul 2014, în sumă de .X. lei (.X. + .X.), din cauza anulării pierderii fiscale și diminuării cheltuielilor de exploatare;

- stabilirea unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2014, în sumă de .X. lei (.X. x 16%);

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că Dosarul prețurilor de transfer nu oferă date și informații relevante, care să justifice că prețurile de transfer practicate în relația cu furnizorul afiliat .X. sunt la nivelul prețului de piață și deci prețurile practicate pentru tranzacțiile desfășurate cu firma afiliată **nu sunt la nivelul prețului de piață, întrucât** din compararea prețului de achiziție al materiilor prime de către .X. S.R.L. de la .X. (0,X Euro/kg) cu prețul de livrare al acelorași materii prime (0,X Euro/kg) la vânzarea stocului de materii prime de către .X. S.R.L. către .X., în anul 2014 când s-a trecut de la activitatea de producție la cea de prestări servicii .

Organele de inspecție fiscală au constatat că deși în Dosarul prețurilor de transfer se specifică faptul că materia primă livrată reprezintă oțel carbon, când se face analiza prețului la materia primă achiziționată nu se specifică faptul că această materie primă este constituită și din achiziții de oțel carbon ci numai din achiziții de benzi silicioase de oțel, așa cum apare și pe documentele de achiziție a materiei prime.

Totodată din analiza ponderii cheltuielilor cu materiile prime în total venituri din vânzarea produselor finite (anexa nr.6), organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată această s-a situat între .X. % și .X. %, în condițiile în care persoana afiliată din Turcia, înregistrează marje ale profitului din exploatare și de peste 25%.

Organele de inspecție fiscală **au procedat la efectuarea ajustării cheltuielilor de exploatare ale contribuabilului**, pe baza comparării cu valoarea de piață a tranzacțiilor respective, fiind **adecvată utilizarea metodei marjei tranzacționale nete**, conform prevederilor legale art.11 alin.(2), art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.1.3, pct.2.3, art.3.1, art.3.2, art.3.27, art.3.28, art.3.39, art.3.42, art.3.45 și art.3.46 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, coroborat cu pct.32 lit.a) și b) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.2 alin.(1) - (4) din Anexa 1 la ordinul ANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, în urma efectuării ajustării cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă

suplimentară la impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X.) și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei (.X. x 16%), și a fost anulată pierderea fiscală de recuperat înregistrată de contribuabil la data de 31.12.2014 în sumă totală de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatară și de organele fiscale, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de .X. lei stabilite ca urmare a analizei dosarului prețurilor de transfer, pentru care s-a stabilit :

.X. lei – impozit pe profit,

.X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

.X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor cu materiile prime, înregistrate de .X. S.R.L în perioada 2009 - 2014, în condițiile în care argumentele invocate de societate nu conduc la altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza Dosarului prețurilor de transfer întocmit de .X. S.R.L. pentru perioada 2009 - 2014, referitor la achiziționarea de materii prime de la societatea afiliată .X., respectiv bandă laminată la cald (.X.) cu siliciu sau bandă laminată la cald pentru oțel electric, organele de inspecție fiscală au constatat că metoda comparării prețurilor (CUP) nu poate fi acceptată pentru motivele detaliate în Cap. IV la raportul de inspecție fiscală. Astfel, organele de inspecție fiscală au reanalizat tranzacțiile și au utilizat metoda marjei nete (MMN), stabilind cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei aferente ajustării cheltuielilor de exploatare astfel încât să se obțină marja de profitabilitate la nivelul medianei.

Din analiza comparativă prezentată în Dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru anii 2009 și 2011 nu sunt date și informații pentru comparare, iar în anul 2013, prețul mediu plătit de .X. S.R.L. către .X. pentru achiziția de materii prime (benzi silicioase de oțel) se află deasupra cuartilei superioare a intervalului de piață stabilit pe baza tranzacțiilor desfășurate în aceeași perioadă cu persoane independente, respectiv prețul mediu plătit de .X. S.R.L. către .X. este de X Eur/kg, iar intervalul de piață este cuprins între X Euro/kg, mediana având valoarea de X Euro/kg, un indiciu că prețul practicat în relația cu persoana afiliată nu a fost la nivelul prețului de piață, chiar și în condițiile în care nu s-

au făcut ajustări.

Folosind metoda comparării prețurilor, în dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit că pe lângă comparabile interne sunt utilizate și comparabile externe pe baza unor cotații internaționale disponibile public și pe baza informațiilor existente în baza de date a .X., însă aceste informații nu oferă o imagine fidelă a valorii de piață a tranzacțiilor, întrucât materia primă achiziționată de .X. S.R.L. (benzi silicioase de oțel) nu este tranzacționată pe piețele internaționale de mărfuri, iar determinarea prețului de piață s-a făcut pe baza cotațiilor internaționale la benzi de oțel carbon laminate la cald și pe baza cotațiilor premium pentru benzi silicioase de oțel, care intră în componența benzilor silicioase de oțel achiziționate de .X. S.R.L. de la .X..

Totodată din analiza informațiilor extrase din baza de date a .X., organele de inspecție fiscală au constatat faptul că România achiziționează cele mai mari cantități de materii prime (benzi silicioase de oțel), în timp ce celelalte țări din Uniunea Europeană au achiziții nesemnificative sau nu au achiziții deloc, astfel încât compararea prețului de achiziție plătit de .X. S.R.L. către .X. cu prețul de achiziție plătit de alte state membre pentru importul de materii prime (benzi silicioase de oțel), nu prezintă un grad de comparabilitate relevant.

Drept urmare, în temeiul art.2 alin.(2) - (4) din Anexa nr.1 la O.P.A.N.A.F. nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, a fost necesară ajustarea cheltuielilor întrucât există diferențe între tranzacțiile comparate care au afectat substanțial prețul de achiziție.

După interogarea bazei de date Orbis, au rezultat un număr de 12 companii independente la nivel mondial, iar pe baza rezultatelor financiare ale acestora, organele de inspecție fiscală au stabilit intervalul de comparabilitate pentru fiecare an în parte și au calculat indicatorul **(RRCT) rata rentabilității costurilor totale** (din cheltuielile de exploatare fiind excluse cheltuielile de ajustare privind provizioanele, activele circulante și activele imobilizate în conformitate cu prevederile pct.263 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din Anexa la O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene).

În urma analizei Dosarului prețurilor de transfer, pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor cu materiile prime ale contribuabilului **folosind metoda marjei tranzacționale nete**, rezultând o diminuare a acestor cheltuieli cu suma totală de .X. lei și pentru anul 2013 rezultând o diminuare a acestor cheltuieli cu suma totală de .X. lei.

Prin ajustarea cheltuielilor de exploatare a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată și declarată de contribuabil prin declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2009 cu suma de .X. lei de la suma de .X. lei, la suma de .X. lei, iar pentru anul 2013 în sumă de .X. lei, s-a stabilit un profit

impozabil suplimentar în sumă de .X. lei (.X. + .X.) și implicit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei (.X. x16%), conform art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară la impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei (.X. + .X. + .X. + .X.) rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei (.X. x 16%), conform art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

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

Potrivit art.11 alin.2 din același act normativ:

“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;

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 cheltuielile 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.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale **pct. 23, pct.24, pct.29, pct.32 și pct.33** din **H.G. nr.44/2004** pentru aprobarea **Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003** privind **Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“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 aceluiasi 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.

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii

comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

(...) Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

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

Pentru aceste tranzacții, entitățile românești au obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, conform prevederilor O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespunzătoare într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dublă impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere”.

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare O.C.D.E. sunt definite noțiunile:

Costuri directe - Costuri ocazionate în mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, deși strans legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură servicii pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

Metoda marjei tranzacționale nete - O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de braț - Standardul internațional asupra căruia țările membre OCDE au căzut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat în Articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD după cum urmează: în cazul în care *“condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”*.

Tranzacții controlate - Tranzacții între două companii care sunt afiliate una față de cealaltă.

Tranzacții necontrolate - Tranzacții între companii care sunt independente una față de alta.

De asemenea, sunt incidente și prevederile **art.2 alin.(2)-(4) din anexa 1 la Ordinul A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer :**

“(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”.

Valorile ratelor de rentabilitate a costurilor de exploatare stabilite la nivel de mediană au fost utilizate în aplicarea marjei nete în vederea ajustării cheltuielilor de exploatare, astfel încât aceste cheltuieli de exploatare să fie la un nivel corespunzător prețurilor de piață.

Din analiza Dosarului prețurilor de transfer realizat de .X. S.R.L, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

.X. S.R.L. este un producător de metale feroase sub forme primare și de feroalaje care, în perioada 2009-2014, a realizat o serie de tranzacții cu persoane afiliate în ceea ce privește achiziții de materii prime (role de oțel prelucrate la cald) furnizate de către .X..

Organele de inspecție fiscală au analizat datele din Dosarul prețurilor de transfer și au realizat ajustări în ceea ce privește perioada 2009-2014 prin

utilizarea marjei tranzacționale nete, astfel încât cheltuielile de exploatare materii prime (role de oțel prelucrate la cald), să fie la un nivel corespunzător prețurilor de piață.

Organele de inspecție fiscală au respins comparabilele interne și externe utilizate în metoda comparării prețurilor (CUP) de către .X. S.R.L., deoarece au considerat că societatea a utilizat în mod eronat această metodă (conform prevederilor pct. 2.7 - 2.9 din ghidului O.E.C.D. varianta 1995), întrucât aceste informații nu oferă o imagine fidelă a valorii de piață a tranzacțiilor, materia primă achiziționată de .X. S.R.L. (benzi silicioase de oțel) nefiind tranzacționată pe piețele internaționale de mărfuri, iar determinarea prețului de piață s-a făcut pe baza cotațiilor internaționale la benzi de oțel carbon laminate la cald și pe baza cotațiilor premium pentru benzi silicioase de oțel, care intră în componența benzilor silicioase de oțel achiziționate de .X. S.R.L. de la .X..

Conform datelor din bilanțurile anuale, coroborate cu datele și informațiile prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține:

a. Cheltuielile cu materiile prime înregistrate în cursul anilor 2009, 2013 și 2014 de către .X. S.R.L. provin și din achiziții de materii prime efectuate anterior anilor analizați de către organele de inspecție fiscală, când prețul de achiziție al materiilor prime era diferit.

În anul 2009, organul de soluționare a reținut că, cheltuielile cu materiile prime sunt influențate de costul de achiziție al materiilor prime aflate pe stoc la 01.01.2009 și achiziționate în anul 2008, când era un alt preț de achiziție, astfel că nu se poate compara prețul de cost al materiilor prime consumate în anul 2009 (care provine din achiziții efectuate în anii 2008 și 2009) cu prețul mediu .X. conform bazei de date .X. Ltd (SBB) determinat pentru anul 2009, având în vedere diferențele mari de preț de la un an la altul.

De asemenea, organul de soluționare reține că în cheltuielile cu materiile prime nu sunt incluse cheltuielile de transport și manipulare deși așa susține contribuabilul, întrucât din analiza balanțelor de verificare și datele prezentate la rd.5 din tabelul de la pag.12 din contestație, sunt menționate numai cheltuielile cu materia prima (cont 601), cheltuielile cu transportul bunurilor fiind înregistrate în contul 624.

Organul de soluționare reține că dacă .X. S.R.L. ar fi inclus în cheltuielile cu materiile prime și cheltuielile de transport și manipulare, așa cum se prezintă tabelul de la pag.12 din constestație, atunci costul mediu .X. de la rd.6 ar fi fost mai mare cu .X. euro/tonă pentru 2009 și 2013 și cu .X. euro/tonă pentru 2014.

De asemenea, organul de soluționare reține că dacă s-ar fi inclus în cheltuielile cu materiile prime și cheltuielile de transport și manipulare, diferența negativă de la rd.11 din tabelul de la pag.12, în comparație cu preț

mediu .X. conform baza de date .X. Ltd (SBB) – rd.10, nu ar fi devenit și mai mare, cum eronat susține contestatara ci ar fi devenit pozitivă.

b. Deși în Dosarul prețurilor de transfer se specifică faptul că materia primă livrată reprezintă oțel carbon, la analiza prețului la materia prima achiziționată nu se specifică faptul că această materie primă este constituită și din achiziții de oțel carbon ci numai din achiziții de benzi silicioase de oțel, așa cum apare și pe documentele de achiziție a materiei prime.

Din Dosarul prețurilor de transfer și din documentele prezentate la dosarul cauzei rezultă că .X. S.R.L. nu oferă date și informații relevante întrucât prețurile practicate pentru tranzacțiile desfășurate cu firma afiliată .X. nu sunt la nivelul prețului de piață.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe semnificative între prețul de piață al materiilor prime achiziționate de .X. S.R.L. de la .X. utilizând comparabile externe pe piața informațiilor prezentate în Dosarul prețurilor de transfer și Punctul de vedere, pe de o parte și, pe baza informațiilor prezentate în contestație, pe de altă parte.

Totodată din analiza ponderii cheltuielilor cu materiile prime în total venituri din vânzarea produselor finite, organul de soluționare reține că în perioada verificată de către organele de inspecție fiscală la .X. S.R.L., aceasta s-a situat între .X. % și .X. %, în condițiile în care persoana afiliată din Turcia - .X., înregistrează marje ale profitului din exploatare și de peste 25%.

c. În aplicarea marjei tranzacționale nete, metodă folosită de organele de inspecție fiscală ca fiind cea mai adecvată pentru situația dată, organul de soluționare reține că în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **art.3.1 din Ghidul O.E.C.D.** pentru Prețurile de Transfer, potrivit căruia:

„...singurele metode de profit ce satisfac principiul lungimii de braț sunt acelea care sunt în concordanță cu metoda de împărțire a profitului sau metoda marjei tranzacționale nete, așa cum sunt ele descrise în aceste instrucțiuni..”

- **art.3.2 din Ghidul O.E.C.D.** pentru Prețurile de Transfer :

„O metodă de profit tranzacțional examinează profiturile obținute din anumite tranzacții controlate, în sensul acestor instrucțiuni, metodele profitului tranzacțional sunt metoda împărțirii profitului și metoda marjei tranzacționale nete... Cu toate acestea, profitul obținut dintr-o tranzacție controlată poate fi un indicator relevant în a stabili dacă tranzacția a fost sau nu afectată de condițiile ce diferă de cele ce ar fi fost create de companii

independențe în circumstanțe comparabile din alte privințe. Deci, în acele cazuri excepționale, când complexitatea situațiilor economice din viața reală ridică dificultăți practice în calea aplicării metodelor tranzacționale tradiționale și când toate măsurile de siguranță stabilite în acest capitol sunt îndeplinite, aplicarea metodelor de profit tranzacțional (împărțirea profitului și metoda marjei tranzacționale nete) pot asigura o aproximare a prețurilor de transfer într-o manieră conformă cu principiul lungimii de braț.”

- art.3.27 din Ghidul O.E.C.D. pentru Preturile de Transfer:

„Un punct forte al metodei marjei tranzacționale nete este acela ca marjele nete sunt mai puțin influentate de diferențele tranzacționale decât pretul, așa cum este folosit în metoda CUP. Marjele nete pot fi, de asemenea, mai tolerante la unele diferențe functionale între tranzacțiile controlate și tranzacțiile necontrolate decât marjele de profit brut. Diferențele în funcțiile efectuate între companii sunt adesea reflectate în variații ale cheltuielilor de exploatare. În consecință, companiile pot avea un interval larg de marje de profit brut, realizând în același timp un nivel asemănător în marje al profiturilor nete..”

- art.3.28 din Ghidul O.E.C.D. pentru Preturile de Transfer:

„Un alt punct forte, practic îl reprezintă faptul că nu este necesară stabilirea funcțiilor efectuate și al responsabilităților asumate de către mai mult de una din companiile afiliate. În mod similar, adeseori nu este necesar să se țină evidențele contabile ale tuturor participanților la activitatea economică pe baze comune sau să se aloce costurile tuturor participanților. Aceasta poate prezenta avantaje practice atunci când una dintre părțile tranzacției este complexă și are multe activități interdependente sau când este dificil să se obțină informații exacte despre una dintre părți.”

- art.3.39 din Ghidul O.E.C.D. pentru Preturile de Transfer:

„...Metoda marjei tranzacționale nete nu ar trebui utilizată decât dacă marjele nete sunt determinate din tranzacții necontrolate ale aceluiași contribuabil în circumstanțe comparabile sau, atunci când tranzacțiile comparabile necontrolate sunt ale unei companii independente, dacă diferențele dintre companiile afiliate și compania independentă care au un efect substanțial asupra marjei nete utilizate sunt luate în considerare în mod corespunzător.”

- art.3.42 din Ghidul O.E.C.D. pentru Preturile de Transfer:

”...atunci când se analizează tranzacțiile între companii independente, în măsura în care este nevoie de acestea, profiturile ce pot fi atribuite tranzacțiilor care nu sunt similare cu tranzacțiile controlate supuse verificării ar trebui excluse din comparație. În cele din urmă, când se utilizează marje

de profit ale unor companii independente, profiturile ce pot fi atribuite tranzacțiilor companiilor independente nu trebuie să fie distorsionate de tranzacțiile controlate ale acestei companii.”

- art.3.45 din Ghidul O.E.C.D. pentru Prețurile de Transfer:

„ Este important, de asemenea, să se țină cont de un interval de rezultate atunci când se utilizează metoda marjei tranzacționale nete. Utilizarea unui interval în acest context ar putea ajuta la reducerea efectelor pe care le au diferențele dintre caracteristicile economice ale companiilor afiliate și ale oricăror companii independente angajate în tranzacții comparabile necontrolate, deoarece intervalul permite rezultate ce ar fi obținute într-o varietate de condiții comerciale și financiare.”

- art.3.46 din Ghidul O.E.C.D. pentru Prețurile de Transfer :

„Atunci când se știe că este necesară o ajustare, dar nu este posibil să se identifice acele costuri ce trebuie ajustate, poate fi, totuși posibil să se identifice marja netă rezultată din tranzacție, și deci se poate asigura utilizarea unei măsuri consecvente”.

Or, chiar prin Dosarul prețurilor de transfer se menționează că „Acest raport a fost pregătit (...) cu scopul de a evalua conformitatea cu principiul valorii de piață a tranzacției de prestare servicii de producție de către .X. S.R.L. în beneficiul .X., utilizând materia primă furnizată de acesta”, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că se impune ajustarea cheltuielilor societății din activitatea de exploatare.

d. Referitor la argumentul societății privind faptul că: „ a verificat în baza de date Orbis și pe adresele de web și a cerut rapoarte de la .X. pentru toate cele X societăți, și a concluzionat că nicio societate nu este comparabilă cu .X. S.R.L (...) compararea marjelor nete de profit ale .X. S.R.L. cu cele ale unor societăți care desfășoară activități economice semnificativ diferite și care activează pe piețe total diferite (e.g. Coreea de Sud și Taiwan) au un grad foarte ridicat de subiectivism și aproximare, neputând duce la rezultate sigure în vederea interpretării caracterului de piață al tranzacției de achiziție de materii prime de la .X.”, organul de soluționare a contestației reține că organul de inspecție fiscală a făcut această selecție utilizând baza de date Orbis (recunoscută pe plan internațional ca sursă de date pentru analiza prețurilor de transfer), iar din Punctul de vedere exprimat de contribuabil și înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. TRG .X./25.10.2016, reiese că nu a avut obiecțiuni legate de acest aspect.

De asemenea, ținându-se cont de faptul că la pct.3.34 și pct.0.1 din Ghidul O.E.C.D. pentru Prețurile de Transfer, se precizează că:

“Este probabil ca prețurile să fie influențate de diferențele dintre produse, în timp ce marjele brute sunt influențate de diferențele între funcții,

dar profiturile din exploatare sunt mai puțin influențate în mod nefavorabil de astfel de diferențe."

"În general, asemanarea caracteristicilor bunurilor sau serviciilor transferate contează mai mult atunci când se compară prețurile tranzacțiilor controlate cu cele ale tranzacțiilor necontrolate decât când se compară marjele de profit."

organul de soluționare reține că pentru a aplica metoda marjei nete contează mai puțin ca bunurile și serviciile transferate în cadrul tranzacțiilor controlate să aibă caracteristici asemănătoare cu bunurile și serviciile transferate în cadrul tranzacțiilor necontrolate decât atunci când se compară prețurile tranzacțiilor.

Totodată, s-a considerat ca fiind adecvată metoda marjei nete, care compară activitatea desfășurată de către societățile comparabile, având în vedere funcțiile îndeplinite, riscurile materializate și activele efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de specificul activității testate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul analizat.

e. Referitor la argumentul societății potrivit căruia: *„În ceea ce privește anul 2011, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul dublei impuneri și al consecvenței, având în vedere faptul că indicatorul de profit ajustat realizat de societate de 7,16% depășește valoarea cuartilei superioare aferente anului 2011 de 3,23%, ceea ce conform legislației prețuri de transfer și a analizei efectuate de organele de inspecție fiscale, duce la concluzia că nici pentru anul 2011 .X. S.R.L. nu a plătit un preț la valoare de piață, fiind astfel necesare și o ajustare pentru anul 2011”,* organul de soluționare a contestației reține că ar fi fost îndreptățit punctul de vedere al contribuabilului în măsura în care marja de profit înregistrată de .X. s-ar fi încadrat în limitele intervalului de piață, dar în condițiile în care .X. a înregistrat în anul 2011 o rată a profitului din exploatare de 25,03%, nu se justifică o ajustare a prețurilor de transfer pentru anul 2011, după cum e prezentat în tabelul următor :

Indicator de profit	Rata rentabilității costurilor totale (RRCT)					
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
.X. (.X.)	-25,13%	20,23%	25,03%	8,47%	18,71%	21,95%

În ceea ce privește opinia contestatarii că *"aceste ajustări trebuie realizate la acel punct din intervalul intercuartilar care este cel mai apropiat de pretul tranzacției testate, cu scopul evitării supra/subimpozitării,*" organul de soluționare reține că ajustarea la nivel de mediană s-a făcut respectându-se prevederile art.2 alin.(3), din Anexa nr.1 la Ordinul nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer care precizează:

"În condițiile în care contravaloarea prețurilor de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea medianei ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea medianei reprezintă aceea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare."

Potrivit celor precizate în prezenta decizie, având în vedere că argumentele prezentate în contestație nu sunt de natură să conducă la o altă situație de fapt decât cea constatată și în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”

coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de.X. lei aferente acestui impozit.

2. Referitor la contestația formulată împotriva măsurii nr.3.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.10.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care prin dispoziția privind măsurile stabilită de organele de inspecție fiscală s-a dispus anularea pierderii fiscale de recuperat stabilită prin declarația privind impozitul pe profit.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.R.L., organele de

inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.F-TR .X./31.10.2016 prin care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei.

De asemenea, întrucât în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat și declarat și pierdere fiscală, pierdere care a fost diminuată ca urmare a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au emis și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./31.10.2016 prin care au dispus .X. S.R.L. prin măsura nr.1 pct.3.1.1 : „*contribuabilul va anula pierderea fiscală de recuperat stabilită prin declarația privind impozitul pe profit, aferentă anului 2014 cu suma totală de .X. lei, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr.F-TR .X./31.10.2016*”

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

coroborate cu prevederile **art.269 alin.(2) din același act normativ**, potrivit cărora :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.A.M.C. au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că la data de 31.12.2014, data până la care organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală, contribuabilul înregistra profit impozabil, organele de inspecție fiscală stabilind impozit pe profit suplimentar ca urmare a deficiențelor constatate. Se reține că la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-TR .X./31.10.2016 contestată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere atât pierderea fiscală din perioada verificată, care a fost diminuată cu cheltuielile încadrate ca nedeductibile fiscal, cât și profitul impozabil care a fost majorat și pentru care s-au calculat diferențe suplimentare.

Așadar pentru perioada 01.01.2009 -31.12.2014 supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente acestora, fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./31.10.2016, organele de inspecție fiscală au dispus anularea pierderii fiscale de recuperat stabilită prin declarația privind impozitul pe profit, motivat de faptul că pe perioada în care societatea a declarat pierdere fiscală, organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile efectuate de societate, stabilind la sfârșitul perioadei verificate, profit impozabil.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.10.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. la măsura 3.1 pct.3.1.1 nu s-a stabilit în sarcina .X. S.R.L. diminuarea pierderii fiscale, ci o măsură pe care contestatara trebuie să o aducă la îndeplinire, respectiv *„contribuabilul va anula pierderea fiscală de recuperat stabilită prin declarația privind impozitul pe profit, aferentă anului 2014 cu suma totală de .X. lei, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr.F-TR .X./31.10.2016”*, pierdere fiscală care a concurat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar la sfârșitul anului 2014, contestat, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul ”Dispoziție privind*

măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv „contribuabilul va anula pierderea fiscală de recuperat stabilită prin declarația privind impozitul pe profit, aferentă anului 2014 cu suma totală de .X. lei, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr.F-TR .X./31.10.2016”.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis, spre competența soluționare, Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr.F-TR .X./31.10.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei – impozit pe profit,
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva măsurii nr.3.1 pct.3.1.1 dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.10.2016 și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ fiscal competent de soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**