

DECIZIE NR. 180/ 2021

privind soluționarea contestației formulate de societatea YY SRL,
înregistrată la DGRFP YY sub nr. YY/07.10.2020

Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice YY a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY prin adresa înregistrată la DGRFP YY sub nr. YY, cu privire la contestația formulată de societatea YYY SRL, CIF, cu domiciliul fiscal în localitatea YYY, str. YY, nr., jud. YY și domiciliul procedural ales la sediul Societății Civile de Avocatură YYY, cu sediul în YYi, str. YY, nr., etaj, YY , YY .

Contestația formulată de societatea YY SRL a fost înregistrată la sediul Administrației Județeană a Finanțelor Publice YY sub nr. Y_AIF

Contestația a fost semnată prin Societatea Civilă de Avocatură YYY, cu sediul în Y, str. Ion YY, nr., etaj, YY , sector de către av. YY, pentru care a fost depusă Împuternicirea avocațială nr. YY/17.09.2020.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrative:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., comunicată în data de 10.08.2020;
- Raportul de inspecție fiscală nr., emis de AJFP YY și comunicat în data 10.08.2020.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., s-a stabilit impozit pe profit în sumă de lei.

Față de **data comunicării** (data confirmării de primire prin semnătură) – **10.08.2020** – a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind **depusă în data de 21.09.2020** la A.J.F.P.YY sub nr. YYY

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice YYY este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta YYY SRL.

Obiectul contestației

Anularea în tot a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-YY305 din data de 29.07.2020 (denumită în prezenta contestație „*Decizia de impunere*”), a Raportului de inspecție fiscală nr. și exonerarea petentei de obligația de plată, reprezentând impozit pe profit suplimentar, în cuantum total de lei.

1. În fapt, societatea YY SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale.

Cu titlu prealabil, petenta precizează că societatea este o subsidiară a grupului YY și are obiect principal de activitate fabricarea unor articole de îmbrăcăminte și accesorii (fabricarea de mănuși din piele), pe care apoi le comercializează pe piețe externe prin intermediul părții afiliate, YYYYY Germania ("Y").

În perioada 10.02.2020 - 23.07.2020, la sediul petentei a fost efectuată o inspecție fiscală de către organele fiscale din cadrul AJFP YY, prin delegare de competență de la DGRFP YYY.

Inspecția fiscală a verificat situațiile financiare ale petentei privind perioada 01.08.2016-31.10.2019.

În urma acestui control a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală (RIF), încheiat la data de 29.07.2020 (Anexa nr. 1), și Decizia de impunere (Anexa nr. 2).

Prin Decizia de impunere, organele fiscale au anulat o serie de pierderi fiscale declarate de către petentă, aferente anilor 2016, 2017, 2018 și 2019, și, prin urmare, a fost reîntregită baza de impozitare, la care a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de de lei.

În cuprinsul RIF, organele fiscale au reținut că, pentru anii 2016, 2017 și 2018, YYY a înregistrat din activitatea de producție a mănușilor de piele efectuată în beneficiul societății afiliate YY Germania, anumite rate ale rentabilității sub intervalul valorii de piață (considerat a fi cuprins între cuartila inferioară și cuartila superioară).

Astfel:

-pentru anul 2016, organele fiscale au determinat că petenta a obținut o rată a rentabilității de -4,52%, situată sub cuartila inferioară de 4,15% a intervalului valorii de piață;

-pentru anul 2017, organele fiscale au determinat că petenta a obținut o rată a rentabilității de -5,60%, situată sub cuartila inferioară de 3,82% a intervalului valorii de piață;

-pentru anul 2018, organele fiscale au determinat că petenta a obținut o rată a rentabilității de -6,28%, situată sub cuartila inferioară de 3,20% a intervalului valorii de piață.

Aceasta analiză a avut la bază dosarul prețurilor de transfer, întocmit de YYY (Anexa nr. 3) și predat organului de inspecție fiscală la data de 29.04.2020. Precizează că mențiunile din acest dosar al prețurilor de transfer stau și la baza formulării prezentei contestații.

În motivare, organele de inspecție fiscală au arătat că au constatat că anumite rate ale rentabilității trebuie ajustate în baza dispozițiilor art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv art. 7 alin. (1) din Ordinul nr. 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer și, pe cale de consecință, au procedat la recalcularea veniturilor în sensul ajustării lor până la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediană a intervalului de compărare pentru a reflecta prețul de piață al produselor livrate.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea mediei aritmetice simple a medianelor indicatorului de profitabilitate aferente anilor 2016-2019, rezultând media ratei rentabilității costurilor totale din exploatare în quantum de 6,31%, calculata prin calcularea mediei aritmetice a următoarelor valori:

- 2016 mediana 5,75%;
- 2017 mediana 6,92%;
- 2018 mediana 5,57%;
- 2019 mediana 7%.

Nelegalitatea și netemeinicia actelor fiscale contestate

1. Necompetența funcțională a organelor de inspecție fiscală de a analiza Dosarul prețurilor de transfer

Deși la nivelul autorității fiscale există un compartiment specializat, respectiv Compartimentul Prețuri de Transfer, acesta nu și-a dat concursul, în cadrul inspecției fiscale, pentru analizarea și/sau completarea Dosarului prețurilor de transfer depus de petentă. Mai mult, inspecția fiscală s-a realizat, prin delegare, de către AJPF YYY, fiind

încălcate astfel normele de competență specializată prevăzute în Codul de procedură fiscală.

Astfel, deși în Dosarul prețurilor de transfer, la pag. 59 - 60, s-a prezentat, în mod detaliat, justificarea ajustării valorii indicatorului RRCT (Rata Rentabilității Costurilor Totale) la societatea, echipa de inspecție fiscală, provenită de la AJFP YY, care nu are nicio competență în elaborarea/analizarea dosarelor prețurilor de transfer, a finalizat Dosarul prețurilor de transfer și a emis opinii nefundamentate științific, de tipul "*fără respectarea prevederilor legale în vigoare*" și fără o argumentare obiectivă.

2. Depășirea duratei inspecției fiscale

Astfel cum rezultă din RIF, inspecția fiscală a început în data de 10.02.2020 și s-a finalizat în data de 23.07.2020.

Între 24.02.2020 și 30.04.2020, inspecția fiscală a fost suspendată la cererea contribuabilului, în vederea întocmirii și depunerii dosarului prețurilor de transfer.

Potrivit art. 126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală ("*Codul de procedură fiscală*"), durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de ...) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii (lit. b).

Chiar prin RIF se indică faptul că subscrisa ne încadrăm în categoria contribuabililor mijlocii.

Or, chiar scăzând zilele de suspendare ale inspecției fiscale, aceasta a depășit cele 90 de zile prevăzute de lege, durând peste 97 de zile.

Legea protejează contribuabilului în fața unei inspecții fiscale deosebit de lungi, care îi poate afecta activitatea comercială. Scopul agentului economic este de a-și realiza obiectul de activitate din care obține profit, iar nu de a sta la dispoziția organelor de control sine die. În speță, inspecția fiscală curentă ne-a afectat activitatea, fiind nevoie ca petent să însărcineze mai multe persoane pentru a răspunde solicitărilor inspectorilor fiscali și a le procura documente din contabilitatea societății, acest lucru împiedicând aceste persoane să își desfășoare activitatea prevăzută în fișa postului, cauzând prejudicii Societății.

Prin urmare, se impune anularea Deciziei de Impunere și a RIF pentru depășirea duratei de inspecție fiscală.

3. Puterea de lucru judecat. Existența unui alt litigiu fiscal anterior, soluționat favorabil contribuabilului, care nu a fost avut în vedere de către organul de inspecție fiscală.

Prin RIF, organul de inspecție fiscală a reținut că *"Societatea a fost supusă inspecției fiscale privind impozitul pe profit și TVA pentru perioada 01.08.2011-30.09.2016 ("Inspecția Fiscală precedentă" (...) sens în care au fost emise Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr., iar referitor la impozitul pe profit a fost emisă Decizia de impunere nr. prin care s-a stabilit suma suplimentară de lei"*.

Cu toate acestea, organul de inspecție fiscală omite să menționeze în RIF faptul că Decizia de impunere nr., împreună cu Raportul de Inspecție Fiscală aferent, nr....., au făcut obiectul acțiunii în anulare promovate de YY în dosarul nr..... aflat pe rolul Tribunalului YY. Prin Sentința civilă nr. din 30.01.2019 (Anexa nr. 4), Tribunalul YY a dispus anularea actelor administrative fiscale și exonerarea XXX de la plata creanțelor fiscale în cuantum de lei reprezentând impozit pe profit". Sentința tribunalului YY a fost menținută de către instanța de recurs, Curtea de Apel YY, care, prin Decizia civilă nr.....(Anexa nr. 5), a respins recursul autorității fiscale. Așadar, concluziile organelor de control care au efectuat Inspecția Fiscală precedentă privind impozitul pe profit, care sunt cu susținerile din prezenta cauză, au fost supuse cenzurii judecătorești și infirmate.

Pe de-o parte, la data redactării RIF, organele fiscale aveau cunoștință de rămânerea definitivă a Sentinței civile nr. din 30.01.2019 pronunțate de Tribunalului YY în dosarul

Pe de altă parte, este foarte important de precizat că, în cuprinsul Sentinței susmenționate Tribunalul YY, a tras o serie de concluzii referitoare la legalitatea Inspecției precedente, care a analizat aceleași aspecte ca și cea curentă. Astfel, Inspecția Fiscală precedentă a avut în vedere tranzacțiile cu entitățile afiliate, în special cu societatea Germania prin prisma prețurilor de transfer practicate între societăți. La fel ca în speța de față, și la controlul fiscal anterior organele fiscale au ajustat veniturile YY înspre mediana cuartilei de comparabilitate și, prin urmare, au stabilit impozit pe profit suplimentar .

Cu toate acestea, în urma administrării probatoriului în fața instanței de contencios administrativ, aceasta a decis că, *"din documentele și informațiile prezentate de organele fiscale rezultă că în ajustarea bazei impozabile autoritățile fiscale nu au ținut cont de circumstanțele specifice menționate mai sus, ci s-au rezumat la a ajusta baza impozabilă pentru anii fiscali 2011, 2013 și 2014, ani în care, conform studiului de comparabilitate prezentat în Dosarul prețurilor de transfer, profitabilitatea înregistrată de societate a fost sub cuartila inferioară a intervalului de piață, fără a analiza nicio o circumstanță specifică în care s-ar fi putut afla societatea în această perioadă și care să fi dus în mod obiectiv la înregistrarea unor pierderi din activitatea operațională"*.

Or, atât prin contestația administrativă formulată împotriva actelor fiscale emise în urma Inspecției Fiscale Precedente, cât și prin actele procesuale formulate de petentă în dosarul nr., s-a susținut că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont în evaluarea tranzacțiilor cu entitățile afiliate, de natura particulară a activității comerciale a petentei, respectiv confecționarea de mănuși de lux din piele, cu destinația export.

În esență, instanța a achiesat la susținerile petentei și a constatat că: *"din analiza Dosarului prețurilor de transfer rezultă ca acesta include următoarele circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății YYY, precum și industriei în care acesta operează:*

-caracteristicile bunurilor transferate, respectiv mănuși de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorologice;

-circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv dependența profitabilității din activitatea de producție de mănuși de lux din piele de vreme și de existența personalului specializat";

-analiza funcțională, respectiv riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice, indiferent de gradul de utilizare/ocupare al acestora; strategia de afaceri aplicată, respectiv menținerea personalului specializat, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală".

Organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de concluziile instanței de judecată, care a anulat constatările precedente, tocmai pentru că organul de control nu a avut în vedere circumstanțele specifice ale afacerii petentei. Însă, în loc să își remedieze conduita cu ocazia noii inspecții fiscale, organul de control stăruie în greșeală, afirmând că: pentru societățile din eșantion prezentate în anexele C1, C2 și C3 la dosarul prețurilor de transfer nu s-au efectuat ajustări similare pentru efectuarea comparabilității și că ajustările de cheltuieli constând în eliminarea unor cheltuieli de exploatare, și anume cheltuieli indirecte de exploatare aferente capacității de producție neutilizate au fost făcute fără respectarea prevederilor legale în vigoare, distorsionând comparabilitatea și creând o aparentă respectare a principiului valorii de piață.

Mai mult, organul de inspecție fiscală nici măcar nu menționează anularea de către instanță, cu titlu definitiv, a rezultatului Inspecției fiscale precedente și exonerarea petentei de la plata impozitului pe profit suplimentar.

În plus, organele de inspecție fiscală ignoră o serie de circumstanțe specifice societății YYY, dintre cele reținute cu putere de lucru judecat de către instanțele de contencios administrativ, în dosarul nr.

De pildă, deși prin Dosarul prețurilor de transfer întocmit de Societate cu ocazia inspecției fiscale din 2020, s-a susținut că cererea de livrare a produselor către entitatea afiliată YY Germania este *"influențată de condițiile meteo, cu temperaturi din ce în ce mai ridicate și un anotimp de iarnă tot mai scurt, pe fondul lipsei de personal calificat și cu cheltuieli directe mai ridicate pentru a putea menține acest personal, precum și cu cheltuieli directe legate de costul materiilor prime cu prețul crescut, împreună cu costuri mai ridicate de stocare, toate acestea constituie o explicație a diferențelor apărute în privința gradului de utilizare a capacității de producție precum și diferențe care impun a se realiza o ajustare la nivelul cheltuielilor de exploatare utilizate în calculul indicatorului pe profitabilitate folosit pentru comparație"*, organul de inspecție fiscală a ignorat toate aceste circumstanțe, din nou, și a realizat o analiză proprie, fără a ține cont de ele.

Astfel, în ceea ce privește costurile fixe invocate de petentă prin Dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au reținut că *"riscul de piața și-l asumă în exclusivitate societatea YYY Germania"*.

Această concluzie este contrazisă direct de considerentele cu putere de lucru judecat ale Sentinței civile nr. din 30.01.2019, pronunțată de Tribunalul YYY în dosarul nr., care reține că societatea YYY este influențată, în activitatea sa economică, de condițiile meteo, care afectează cererea pentru produsul fabricat - mănuși de lux din piele. Chiar dacă comercializarea cu amănuntul a produsului este realizată în Occident, prin afiliata YYY Germania, cererea scăzută de pe piața finală afectează, în mod evident, cererea către entitatea supusă inspecției fiscale.

Același lucru se poate reține și pentru costurile angrenate de petentă cu personalul: acest personal calificat este remunerat și reținut în cadrul societății indiferent de anotimp și de condițiile climatice, tocmai pentru că, pe piața specifică, găsirea unui personal înalt calificat este dificilă. Astfel, în anumiți ani care prezintă anomalii climatice (ierni calduroase) este evident că profitabilitatea mai scăzută a grupului YYY să se resimtă și asupra situațiilor financiare ale petentei.

4. Greșita înțelegere de către organele fiscale a raporturilor YYY cu afiliații

În plus față de aspectele semnalate mai sus, petenta arată că o serie întreagă de argumente ale sale privind specificul activității au fost ignorate de organele fiscale cu prilejul emiterii RIF și a Deciziei de Impunere.

De pildă, organelor fiscale rețin în cuprinsul RIF că *"diminuarea constantă a volumului de absorbție al pieței este un risc asumat de YYY"*,

iar nu de către În același sens, se regăsește o altă susținere a organelor fiscale, la care s-a făcut deja referire, conform căreia YY Germania suporta integral riscul de piață.

Din punctul de vedere al petentei, aceste concluzii sunt scoase din context și nu au legătură cu ceea ce s-a documentat în Dosarul Prețurilor de Transfer. Astfel cum s-a arătat și mai sus, în ceea ce privește volumul vânzărilor, riscul de piață asumat de YY Germania produce efecte asupra YY chiar dacă în mod "*indirect*", așa cum se arată în Dosarul Prețurilor de Transfer. În contextul în care 99% din producția YYY este vândută către YYY Germania, dacă YYY Germania înregistrează o diminuare a volumului de absorbție al pieței, este logic că aceasta nu va mai plasa comenzi către YYY și, prin urmare, acest risc, indirect, se manifestă și asupra petentei.

Un alt exemplu care demonstrează greșita înțelegere de către organele fiscale a specificului relațiilor intra-grup ale societății YYY cu entitățile afiliate este reliefat în paragraful următor "*gradul de utilizare al capacității de producție generează costuri care sunt rezultatul exclusiv al unor decizii de management al societății mama*".

Din punct de vedere al teoriei economice, această concluzie este fundamental eronată. Gradul de utilizare al capacității de producție nu poate genera costuri, ci potrivit reglementărilor contabile de bază în România, i.e. O.M.F.P. nr. 1802/2014, costul de producție se determină în funcție de gradul de utilizare al capacității de producție (pct. 8, alin. 7 și pct. 79, alin. (1) și (2) din O.M.F.P. nr. 1802/2014).

Nici gradul de utilizare al capacității de producție și nici costurile nu pot constitui rezultatul unor decizii de management, ci reprezintă efectul manifestării condițiilor specifice fie pe o anumită piață, rezultatul confruntării dintre cerere și ofertă.

Prin urmare, concluzia organelor fiscale este rezultată dintr-o înțelegere precară a legilor economice, nefundamentată în drept, care contrazice regulile de bază ale mecanismului unei economii de piață.

În privința cheltuielilor de exploatare, organele de control au reținut că în speță, cheltuielile indirecte de exploatare aferente capacității de producție neutilizate au fost eliminate, prin Dosarul Prețurilor de Transfer, pentru încadrarea în marjele indicatorului de profitabilitate. Or, cheltuielile indirecte de exploatare aferente capacității de producție neutilizate nu au fost eliminate pentru încadrarea în marjele indicatorului de profitabilitate, ci având în vedere prevederile pct. 8 alin. (7) din O.M.F.P. nr. 1802/2014, potrivit căruia:

Costul de producție = Costuri directe + Costuri indirecte variabile;

Costurile indirecte = Costuri indirecte fixe + Costuri indirecte variabile.

Alocarea costurilor indirecte fixe se realizează pe baza capacității de producție, cele nealocate costului de producție fiind recunoscute ca și cheltuieli ale perioadei.

Prin urmare, se observă că în costul de producție intră doar o parte a costurilor indirecte fixe, având ca și cheie de repartizare, capacitatea de producție.

Astfel, în mod justificat au fost ajustate cheltuielile de exploatare cu valoarea cheltuielilor indirecte aferente capacității de neutilizare.

5. Greșita preluare a informațiilor din Dosarul Prețurilor de Transfer, eroare ce a determinat realizarea unor calcule fără corespondent în realitate.

Prin RIF se arată, într-un mod care nu corespunde realității, că "din analiza dosarului prețurilor de transfer întocmit de societate s-a constatat că YY SRL YY a obținut în perioada 2016 - 2018 din activitatea de producție mănuși din piele efectuată în beneficiul societății afiliate YYYGermanie o profitabilitate după cum urmează;

- în anul 2016: a obținut o rată a rentabilității de -4,52% (...)
- în anul 2017: a obținut o rată a rentabilității de -5,60% (...)
- In anul 2018: a obținut o rată a rentabilității de -6,28% (...)"

Or, din Dosarul Prețurilor de Transfer întocmit de societate rezultă o altă rată a profitabilității, față de cea reținută de organele de control, după cum urmează:

- în anul 2016: a obținut o rată a rentabilității de 6,04% (...)
- în anul 2017: a obținut o rată a rentabilității de 7,96% (...)
- în anul 2018: a obținut o rată a rentabilității de 11,28% (...).

Prin compararea acestor valori, nu putem decât să concluzionăm că ne aflăm în fața unei erori de preluare a datelor prezentate de Societate în cadrul Dosarului Prețurilor de Transfer, pe care, organele fiscale și-au bazat analiza, concluziile și ajustările dispuse față de societate

În plus, date fiind aceste valori indicate de către societate în Dosarul Prețurilor de Transfer, urmează a se observa că acestea sunt la valoarea de piață și nu se impune ajustarea lor pentru aducerea la nivelul medianei.

6. Greșita calculare a medianei de comparabilitate

Pentru ajustarea prețurilor de transfer, art. 9 din Ordinul Președintelui A.NAF. nr. 442/2016 prevede că:

„(1) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției,

se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.

(2) *Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a interva- ului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel puțin trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate.*"

Astfel, în RIF, organele de inspecție fiscală listează valorile medianelor indicatorului de profitabilitate pentru anii 2016-2019, și anume:

- 2016 mediana 5,75%;
- 2017 mediana 6,92%;
- 2018 mediana 5,57%;
- 2019 mediana 7%.

În loc să ajusteze indicatorul de profitabilitate raportat de Societate la mediana aferentă fiecărui an, conform art. 9 alin. (2) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 442/2016, organele fiscale au calculat media aritmetică a medianelor fiecărui an fiscal analizat (2016-2019), rezultând mediana ratei rentabilității costurilor totale din exploatare la valoarea de 6,31% și au aplicat această mediană rezultantă pentru fiecare an în parte.

Or, art. 9 alin. (1) și (2) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 442/2016 nu vorbesc niciunde de efectuarea mediei aritmetice a medianelor anuale. Din contră, singura ipoteză în care norma susmenționată permite "*calcularea mediei aritmetice*" este în cazul în care nu există suficiente societăți pentru comparație, or în speță nu s-a adus în discuție o astfel de ipoteză. Astfel, organul fiscal a aplicat o *lex tertia*, aspect nepermis în cauză, având drept consecință stabilirea unor venituri impozabile suplimentare în sumă de aproximativ lei prin aplicarea acestei medii a medianelor, metodă care nu are niciun suport legal. În opinia noastră, în măsură în care ar fi fost necesară o ajustare, ajustarea ar fi trebuit să se realizeze pentru mediana fiecărui an, iar nu pentru "*mediana medianelor*", vătămarea drepturilor petentei fiind evidentă, în acest caz.

Trecând peste această modalitate eronată de calcul, organele fiscale au calculat valoarea medianei ca medie aritmetică a valorii aferente a patru ani, 2016 -2019, deși ajustări s-au făcut numai cu privire la anii 2016, 2017 și 2018, deci nu și 2019. Probabil, organul de control a ajuns la această soluție având în vedere faptul că valoarea medianei în anul 2019 a fost mai mare decât în ceilalți ani și astfel s-ar fi influențat în mod pozitiv valoarea mediei aritmetice.

Față de considerentele de mai sus, este evident că elementele care au determinat valoarea prețurilor de transfer din RIF și, în esență, rezultatele financiare analizate, nu concordă și, mai ales, nu justifică luarea măsurii ajustării ratei rentabilității costurilor conform celor menționate în RIF.

După cum s-a arătat, organele de control au preluat cifre eronate, au pornit de la premise greșite, au utilizat metode de calcul inadecvate, au ignorat puterea de lucru judecat a Sentinței civile nr., acționând deci în afara cadrului legal în vigoare.

Având în vedere toate aspectele mai sus menționate, petenta solicită să se admită prezenta contestație și să se dispună anularea Deciziei de Impunere și a RIF, cu consecința exonerării de la plata creanțelor fiscale în cuantum de de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

În încheiere, societatea petentă precizează că pe calea prezentei contestații societatea nu a adus în discuții chestiuni noi de fond sau argumente care să nu se regăsească deja în Dosarul Prețurilor de Transfer comunicat organelor de inspecție fiscală. Toate elementele reluate în prezenta contestație au fost aduse la cunoștință organelor de inspecție fiscală, însă acestea au înțeles să le dea o altă însemnătate și interpretare.

II. Societatea YY SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.08.2016-31.10.2019 și TVA pentru perioada 01.10.2016-30.11.2019.

Inspecția fiscală a fost demarată în baza Avizului de inspecție fiscală nr.0. Acțiunea de inspecție fiscală a fost înscrisă în Registrul unic de control nr..... la poziția nr.....

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada supusă inspecției fiscale, 2016-2018, societatea verificata a livrat bunuri către YYY Germania, entitate afiliată, fapt ce denotă că în cazul tranzacțiilor derulate între societățile afiliate mai sus amintite se aplică regulile prețurilor de transfer.

Societatea și-a exprimat opțiunea privind modificarea anului fiscal, începând cu 01.05.2016 prin Notificarea nr., înregistrată la AJFP Y- Contribuabili Mijlocii sub nr., depunand în acest sens formularul 014 "Privind modificarea anului fiscal", înregistrat la AJFP Y- Contribuabili Mijlocii sub nr.

În urma acestei modificări societatea depune declarațiile privind impozitul pe profit după cum urmează :

1. aferent perioadei fiscale 01.01.2016-30.04.2017 declarația privind impozitul pe profit 101 an 2017, înregistrată sub nr. INTERNT-.....;

2. aferent perioadei fiscale 01.05.2017-30.04.2018 declarația privind impozitul pe profit 101 an 2018, înregistrată sub nr. INTERNT-.....;

3. aferent perioadei fiscale 01.05.2018-30.04.2019 declarația privind impozitul pe profit 101 an 2019, înregistrată sub nr. INTERNT-.....

Organele fiscale precizează că:

- perioada 01.01.2016-30.04.2017 a fost tratată în cuprinsul raportului ca fiind anul fiscal 2016;

- perioada 01.05.2017-30.04.2018 a fost tratată în cuprinsul raportului ca fiind anul fiscal 2017;

- perioada 01.05.2018-30.04.2019 a fost tratată în cuprinsul raportului ca fiind anul fiscal 2018.

Modul de calcul și declarare a impozitului pe profit este următorul:

-în anul 2016, societatea realizează venituri totale în sumă delei din care veniturile din exploatare în sumă delei. Pentru realizarea veniturilor, în acest an fiscal societatea înregistrează cheltuieli totale în sumă de lei, realizând la data de 30.04.2017 o pierdere contabilă în sumă de lei.

Pentru anul fiscal 2016, calculul profitului impozabil efectuat și declarat de către societate este următorul :

- Venituri totale:	.....lei;
- Cheltuieli totale:	..... lei;
- Rezultat contabil- profit:	..... lei;
- amortizare fiscală	..... lei;
- Cheltuieli nedeductibile total, din care:	..... lei,
- impozit pe profit datorat și amanat	..... lei,
- penalități de întârziere nedeductibile	..... lei,
- cheltuieli de protocol	.....lei,
- cheltuieli cu amortizarea	..... lei,
- alte cheltuieli nedeductibile	..... lei.
-Pierdere fiscală:	..... lei

În anul 2017, societatea realizează venituri totale în sumă de lei din care veniturile din exploatare în sumă de lei și venituri financiare în sumă de..... lei. Pentru realizarea veniturilor, în acest an fiscal societatea înregistrează cheltuieli totale în sumă de lei, realizând la data de 30.04.2018 o pierdere contabilă în sumă de lei.

Pentru anul fiscal 2017, calculul profitului impozabil efectuat și declarat de societate este următorul :

- Venituri totale: lei;
--------------------	------------

- Cheltuieli totale:lei;
- Rezultat contabil- profit: lei;
- amortizare fiscala: lei;
- Cheltuieli nedeductibile total, din care: lei,
- dobanzi și penalitati lei,
- cheltuieli de protocol lei,
- cheltuieli cu amortizarea lei,
- alte cheltuieli nedeductibile lei.
- Pierdere fiscala: lei

Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti: lei.

Pierdere fiscala de recuperat în anii următori: lei.

În anul 2018 societatea realizează venituri totale în sumă de lei din care veniturile din exploatare în sumă de lei și venituri financiare în sumă de lei. Pentru realizarea veniturilor, în acest an fiscal societatea înregistrează cheltuieli totale în sumă de lei, realizând la data de 30.04.2018 o pierdere contabilă în sumă de lei.

Pentru anul fiscal 2018, calculul profitului impozabil efectuat și declarat de către societate este urmatorul :

- Venituri totale: lei;
- Cheltuieli totale: lei;
- Rezultat contabil- profit: lei;
- amortizare fiscală: lei
- Cheltuieli nedeductibile total, din care: lei
- cheltuieli de protocol lei,
- cheltuieli cu amortizarea lei,
- alte cheltuieli nedeductibile lei,
- Pierdere fiscala:lei

Pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti lei.

Pierdere fiscala de recuperat în anii următori lei.

Societatea YY SRL YY este asociatul unic al societății YYSRL YY în perioada 2016-2018.

Societatea YY SRL YY este deținută de YYGermania în procent de 99.95% și de către Y Y în procent de 0.05 %.

În concluzie, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea YY SRL YY se află în relații de afiliere cu YY Germania.

Furnizorii de materii prime și materiale, respectiv piele și captușeli, ațe, accesorii , ambalaje sunt: YY SRL , YY, Y, YY SPA, YY, YY, YY LTD, YY LT.

Principalul client al societății YY SRL YY este partea afiliata YY Germania, catre care se vând în general produsele – manuși încadrate în calitatatea I și a II a , iar produsele de calitatea a III a și a IV a sunt vândute în România diverselor persoane fizice sau juridice după caz.

Pentru procesul de producție, societatea YY SRL YY achiziționează materiile prime și materialele în principal de la entități independente (95%). Există însă și situații în care achizițiile se fac de la YY Germania, iar costul de achiziție al materiilor prime este cel suportat de partenerul extern persoana afiliată în relație cu furnizori independenți.

Cu ocazia verificărilor efectuate, nu s-au constatat deficiențe cu privire la încadrarea ca și cheltuieli deductibile/nedeductibile a cheltuielilor financiare (dobânzi, diferențe de curs).

În baza analizei efectuate pentru perioada supusă inspecției fiscale, în ceea ce privește prețurile de transfer practicate între societatea YY SRL YY și entitatea afiliată YYY Germania, s-a constatat că în perioada 2016-2018, societatea a înregistrat o rată a rentabilității costurilor totale (RRCT) sub cota inferioară determinată asupra eșantionului.

Având în vedere cele prezentate anterior, precum și cuantumul semnificativ al tranzacțiilor derulate de societatea verificată cu entitatea afiliată, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr. YY_AIF_..... întocmirea și prezentarea până la data de 20.04.2020 a dosarului prețurilor de transfer privind tranzacțiile efectuate în perioada 2016-2018 cu entitatea afiliată, YYY Germania.

În baza deciziei de suspendare nr., a fost suspendată inspecția fiscală la YY SRL YY, în vederea întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, în conformitate cu prevederile art. 127 alin.(1) lit.f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Dosarul prețurilor de transfer a fost întocmit și prezentat inspecției fiscale, și a fost înregistrat sub nr. YYAIF Inspectia fiscală a fost reluată în baza comunicării nr..... începând cu data de 30.04.2020, constatându-se îndeplinite condițiile legale pentru reluarea acesteia.

În urma analizei dosarului prețurilor de transfer și în fundamentarea concluziilor asupra conținutului acestuia, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a întocmit dosarul prețurilor de transfer în conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ale OPANAF 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimarea prețurilor de transfer și cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OECD, fără a fi constatate deficiențe .

Cu privire la modul de alegere a metodelor de stabilire a valorii de piață pentru tranzacțiile derulate de societatea verificată cu entitățile afiliate, s-a constatat că acestea sunt cele prevăzute de art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003, art.11 alin.(4) din Legea nr. 227/2015, respectiv Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OECD, nefiind constatate deficiențe cu privire la acest aspect.

Cu privire la modul de alegere a criteriilor de selectie avute în vedere la stabilirea intervalului cuartilar, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt comparabile cu indicatorii economico- financiari ai societatii verificate , fara a fi constatate deficiențe.

Cu privire la preturile tranzactiilor derulate între YY SRL cu YY Germania, urmare a analizei dosarului preturilor de transfer și a anexelor acestuia în cuprinsul cărora este prezentata modalitatea de analiza si determinare a intervalului cuartilar, organele de inspectie fiscala constata ca acestea sunt de natura să modifice rezultatul fiscal al YY SRL pentru perioada 2016-2018.

Ca deficiență cu privire la valoarea de piață a tranzacțiilor derulate de YY SRL cu YY Y Germania , în speță producția și vânzarea de manuși din piele de către YY SRL –către YY RH, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul perioadei 2016-2018, indicatorul de profitabilitate: *“Rata rentabilitatii costurilor totale”* (RRCT) calculată având în vedere rezultatele financiare ale YY SRL, se află sub intervalul cuartilar stabilit pentru entitatile independente în aceeași perioadă.

În cuprinsul Dosarului preturilor de transfer și în anexele acestuia se prezinta Rata de rentabilitate a costurilor totale a YY SRL din activitatea de productie și vânzare de manuși din piele către YY, aferentă perioadei verificate, precum și precizarea că societatea a efectuat pentru toată perioada ajustări proprii a ratei de renatbilitate a costurilor totale, respectiv ajustari la nivelul cheltuielilor de exploatare utilizate în calculul indicatorului de profitabilitate folosit pentru comparație.

Consecinta acestor ajustari aferente perioadei verificate face ca în accepțiunea societatii verificate să considere că astfel activitatea de producție și vânzare de manuși din piele a YY către YY , s-a situat în intevalul cuartilar pentru toata perioada verificată, iar tranzacțiile au fost realizate în conformitate cu principiul valorii de piață.

Societatea a considerat că se impune a realiza o ajustare la nivelul cheltuielilor de exploatare utilizate în calculul indicatorului de profitabilitate folosit pentru comparație pentru fiecare an in parte.

Motivele enumerate de societatea verificată în susținerea realizării ajustării la nivelul cheltuielilor de exploatare utilizate în calculul indicatorului de profitabilitate folosit pentru comparație au fost:

- riscurile asociate activitatii YY;
- riscurile asociate beneficiarului produselor fabricate de societatea verificată și anume YY;
- caracteristicile produselor oferite- încadrate în segmentul de lux, cu cerere influentată de condițiile meteo;
- lipsa de personal calificat;
- cheltuieli directe ridicate pentru a putea mentine perosnalul;

- prețul materiei prime majorat pe fondul ofertei afectate de verile prea calduroase;
- costuri mai ridicate de stocaj determinate de specificul modului în care pot fi procurate materii prime.

Tip tranzacție - Producția și vânzarea de mănuși, lei, de catre YY
catre YY

2016 - lei,
2017 - lei,
2018 - lei,
2019 - lei.

Calcul ajustări cheltuieli de exploatare- Lei- pagina

Date financiare:

2016

2017

2018

2019

Cheltuieli directe personal plătit , dar neocupat:

.....,

.....,

.....

-

Capacitate de producție efectivă:

-nr.buc-

.....,

.....,

.....,

.....

Capacitate de producție totală:

- nr.buc-

.....,

.....,

.....,

.....

Capacitate de productie neutilizată (%):

39%,

46%,

56%,

53%.

Cheltuieli indirecte de exploatare aferente capacității neutilizate:

.....,

.....,

.....,

.....
Cheltuieli indirecte de exploatare aferente capacității neutilizate:

.....,

.....,

.....,

.....

Total cheltuieli de exploatare pentru ajustare:

.....,

.....,

.....,

.....

Determinarea rezultatului din exploatare ajustat – Lei -:

2016

2017

2018

2019

Venituri din exploatare:

.....,

.....,

.....,

.....

Cheltuieli de exploatare:

.....,

.....,

.....,

.....

Rezultat din exploatare:

.....,

.....,

.....,

.....

Cheltuieli de exploatare ajustate:

.....,

.....,

.....,

.....

Rezultat din exploatare ajustat:

.....,

.....,

.....,

.....

Calculul indicatorului RRCT la YYYY SRL – Lei -

Indicatori/An

2016

2017

2018

2019

Rezultat din exploatare ajustat(A)

.....,

.....,

.....,

.....

Rezultat din exploatare ajustat(A*)

.....,

.....,

.....,

.....

Cheltuieli din exploatare (B)

.....,

.....,

.....,

.....

Cheltuieli din exploatare ajustate (B*)

.....,

.....,

.....,

.....

RRCT C A/B

6.04%,

7.96%,

11.28%,

14.61%.

Ajustare DA sau NU

NU,

NU,

NU,

NU.

Calculul indicatorului RRCT la YYSRL – Euro-

Indicatori/An:

2016

2017

2018

2019

Rezultat din exploatare ajustat(A)

.....,

.....,

.....,

.....

Cheltuieli din exploatare ajustate(B)

.....

.....,

.....,

.....

RRCT C A/B

6.04%,

7.96%,

11.28%,

14.61%.

Ajustare DA sau NU

NU

NU

NU

NU

În timpul inspectiei fiscale au fost analizate ajustările efectuate de societate și în urma analizării profilului funcțional al societății s-a constatat că *YYY SRL* este producator pe baza de comanda (fapt mentionat inclusiv in DPT la pag.43):

“Funcția de planificare a producției :

Planificarea producției este realizată de YY pe baza comenzilor transmise de către YYY” și vinde produse către afiliat în proporție de 99%.

Producătorul pe bază de comandă este un producător cu funcții și riscuri limitate, principalele funcții asumate fiind cea de aprovizionare cu materii prime și material, de asigurare a calității materiei prime, de depozitare, de producție, de asigurare a calității produsului finit, de ambalare, tehnica, suport (contabilitate, administrativ, financiar, RU, juridic), iar principalele riscuri asumate sunt riscul de personal, de stoc materii prime, schimb valutar.

Diminuarea constanta a volumului de absorbție al pieței este un risc asumat de *YYY Germania* și nu de societatea verificata.

Desi societatea *YY SRL* are costuri fixe , ea nu are capacitatea de a gestiona riscul aferent recuperarii acestor costuri prin stabilirea unităților de producție la care se împart aceste costuri fixe , deoarece cea care stabileste volumele de producție este societatea *YY Germania* .

Din analiza tranzactiei si a celor specificate de societate în cuprinsul DPT reiese că societatea *YY SRL* își asumă riscul de

personal , stoc materii prime ,riscurile semnificative asociate generarii unui profit din activitatea de productie sunt preluate de societatea YY Germania și nu de societatea verificată.

La pagina 45 din cuprinsul DPT societatea menționează că Riscul de piață și-l asumă în exclusivitate societatea YY Germania și detaliază astfel *“Riscul de piață se materializează atunci când o societate se confruntă cu condiții de vânzare nefavorabile, fie datorate unei concurențe ridicate pe piață, fie unei cereri scăzute, fie incapacității de a accesa piețe noi de desfacere sau de a poziționa produse sau servicii către clienții țintă.*

În cadrul tranzacției analizate YY suportă integral riscul de piață , deoarece își asumă integral responsabilitatea de a dezvolta și menține relațiile comerciale cu clienții finali. În condițiile în care cel mai important factor care influențează vanzarilor este dat de un factor imprevizibil cum sunt condițiile meteo, împreună cu poziționarea produselor pe segmentul de lux , cu existența a numeroase produse substituibile, acest risc asumat de YY este semnificativ ..”

Costurile descrise anterior sunt rezultatul unor decizii de management, strategia de management și de planificare/dezvoltare a afacerii fiind funcții ale YY Germania, iar la pagina 42 din dosarul prețurilor de transfer sunt prezentate în detaliu :

“-Funcția de management strategic este asumată de către YY Germania. Strategia de afaceri și bugetul YY SRL YY sunt conturate intern si sunt aprobate de reprezentanții YY Germania. Societatea urmărește acoperirea costurilor (salarii , materii prime etc) și obținerea unei marje de profit. YY SRL YY , raportează informațiile legate de situația producției, termenele de livrare , cantitățile ce urmează a fi livrate, situația comenzilor de materiale , situația stocurilor , necesarul de disponibilități banești etc

- Funcția de stabilire a strategiei de vânzări este asumată de către YY Germania , societatea mamă având relația cu clienții finali, YY SRL actionand in cadrul tranzacției analizate strict ca un producator.”

Societatea verificată a declarat în cuprinsul dosarului prețului de transfer la paragraful *“Metodologia de calcul a prețurilor de transfer“* :
“Prețurile de vânzare la care au fost livrate produsele au fost stabilite pe baza costurilor de productie , cu materialele și cu personalul , la care se adauga și o marja de profit la nivelul pietei” .

Din analiza datelor extrase din dosarul prețurilor de transfer și expuse mai sus , organele de inspecție susțin că datorită faptului ca nu s-a întocmit o politica formala de stabilire a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile desfășurate între societățile din cadrul Grupului YY, mențione facută la punctul 2.10 pagina 24 din cuprinsul dosarului prezentat,

societatea mama deși susține că respectă principiul valorii de piață , iar principiul general este acela :

“pretul de vânzare a bunurilor și serviciilor să acopere costurile de fabricație (directe+indirecte) și sa se obtina o marja de profit..” , acest principiu a fost încălcat.

Gradul de utilizare al capacității de producție generează costuri care sunt rezultatul unor decizii de management, strategia de management și planificare / dezvoltare a afacerii fiind funcții ale societății YY Germania .

Din analiza datelor financiare ale societăților din eșantion prezentate în anexele C1 , C2 , C3 și C4 la dosarul prețurilor de transfer s-a constatat că pentru societățile din eșantion nu s-au efectuat ajustări similare pentru asigurarea comparabilității.

Liniile directoare OECD privind prețurile de transfer subliniază că singurele ajustări care pot fi făcute sunt cele care interesează comparabilitatea și sunt făcute cu acuratețe.

Indicatorii trebuie măsurați consecvent între societățile afiliate și societățile independente, întrucât nu pot fi efectuate ajustări la nivelul companiilor independente comparabile identificate.

Eliminarea unor cheltuieli din calculul indicatorului de profitabilitate ar distorsiona comparabilitatea cu rezultatele obținute de producătorii independenți de pe piață , comparându-se indicatori calculați diferit.

În concluzie, urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție au considerat că ajustările de cheltuieli constând în eliminarea unor cheltuieli de exploatare și anume *“cheltuieli indirecte de exploatare aferente capacității de producție neutilizate”* pentru activitatea de producție și vânzare de mănuși din piele de către YY SRL – către YY , au fost făcute fără respectarea prevederilor legale în vigoare, distorsionând comparabilitatea și creând o aparentă respectare a principiului valorii de piață.

Ca urmare, aceste ajustări nu au fost luate în considerare de echipa de inspecție fiscală la stabilirea indicatorului de profitabilitate.

Având în vedere faptul că societatea a solicitat modificarea anului fiscal , care nu coincide cu cel calendaristic, iar indicatorii din cuprinsul dosarului prețurilor de transfer au fost calculați în baza datelor financiare anuale care coincid cu anul calendaristic, iar în perioada 2016-2018 diferențele nu sunt semnificative de la un an la altul, organele de inspecție fiscală au calculat media aritmetică simplă a medianelor indicatorului de profitabilitate aferente anilor 2016-2019 și anume:

2016 mediana 5.75%,

2017 mediana 6.92 %,

2018 mediana 5.57%,

2019 mediana 7 %.

rezultând mediana ratei rentabilității costurilor totale din exploatare în sumă de 6.31 % calculata astfel: $(5.75+6.92+5.57+7) / 4$.

În concluzie cu privire la valoarea de piață a tranzacțiilor derulate de YY SRL cu YY Germania , în speta Productia si vanzarea de manusi din piele de către YY SRL – Y către YY, Y, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul perioadei 2016-2018, indicatorul de profitabilitate: “Rata rentabilitatii costurilor totale” (RRCT) calculată având în vedere rezultatele financiare ale YY SRL, se afla sub intervalul cuartilar stabilit pentru entitatile independente in aceeasi perioada dupa cum urmează :

În anul 2016, societatea a înregistrat venituri din exploatare în sumă de lei , respectiv cheltuieli de exploatare în suma de lei, astfel, nivelul indicatorului RRCT calculat dupa formula : $RRCT = \text{Rezultat din exploatare (Venituri din exploatare} - \text{Cheltuieli din exploatare)} / \text{Cheltuieli din exploatare} \times 100$ aferent anului 2016 este :

$-4.52\% : (\text{.....} - \text{.....}) / \text{.....} \times 100$.

Conform celor prezentate în Dosarul prețurilor de transfer, pentru anul 2016 cuartila inferioara a fost stabilită la 4.15 % , cuartila superioara la 21.06%, iar mediana la 5.75%.

Astfel in conformitate cu art. 8 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste tranzacții afarente anului 2016, derulate între persoane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.9 din OPANAF 442/2016 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediană a intervalului de comparare, pentru a refectiona prețul de piață al produselor livrate.

Pe cale de consecință, avand în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2016 și având în vedere mediana indicatorului de profitabilitate obținută de societățile comparabile de 6.31%, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor din exploatare pe care societatea ar fi trebuit să le înregistreze pentru obținerea unui indicator de profitabilitate (RRCT) de 6.31%, constatând faptul ca societatea YY SRL Y ar fi trebuit să înregistreze venituri din exploatare în sumă de lei (Venituri din exploatare ajustate = Cheltuieli din exploatare $\times (1+6.31\%) = \text{.....} \times 1.0631$), rezultând astfel un venit impozabil suplimentar aferent anului 2016 în sumă de lei (..... lei- lei).

În anul 2017, societatea a înregistrat venituri din exploatare în sumă de lei, respectiv cheltuieli de exploatare în sumă de lei, astfel nivelul indicatorului RRCT calculat dupa formula: $RRCT = \text{Rezultat din ex-}$

ploatare (Venituri din exploatare– Cheltuieli din exploatare)/Cheltuieli din exploatare x 100 aferent anului 2017 este:

- 5.60% : (.....-.....)/..... x 100.

Conform celor prezentate în Dosarul prețurilor de transfer, pentru anul 2017 quartila inferioară a fost stabilită la 3.82 %, quartila superioară la 14.28%, iar mediana la 6.92%, astfel în conformitate cu art. 8 din OPA-NAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste tranzacții afarente anului 2017, derulate între persoane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.9 din OPANAF 442/2016 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediană a intervalului de comparare, pentru a reflecta prețul de piață al produselor livrate.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2017 și având în vedere mediana indicatorului de profitabilitate obținută de societățile comparabile de 6.31% , organele de inspecție fiscală au procedat la reclacularea veniturilor din exploatare pe care societatea ar fi trebuit să le înregistreze pentru obținerea unui indicator de profitabilitate (RRCT) de 6.31 %, constatând faptul ca YY SRL ar fi trebuit sa înregistreze venituri din exploatare în sumă de lei (Venituri din exploatare ajustate=Cheltuieli din exploatare*(1+6.31%) =..... * 1.0631), rezultând astfel un venit impozabil suplimentar aferent anului 2017 în sumă de lei (..... lei- lei).

În anul 2018, societatea a înregistrat venituri din exploatare în sumă de lei , respectiv cheltuieli de exploatare în suma de..... lei, astfel nivelul indicatorului RRCT calculat după formula : RRCT = Rezultat din exploatare (Venituri din exploatare – Cheltuieli din exploatare)/Cheltuieli din exploatare x 100 aferent anului 2018 este :

- 6.28% : (.....-.....)/..... x 100.

Conform celor prezentate în Dosarul prețurilor de transfer, pentru anul 2018 quartila inferioară a fost stabilită la 3.20% , quartila superioară la 8.77% , iar mediana la 5.57%, astfel în conformitate cu art. 8 din OPA-NAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste tranzacții afarente anului 2018 , derulate între persoane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art. 9 din OPANAF 442/2016 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediană a intervalului de comparare, pentru a reflecta prețul de piață al produselor livrate.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2018 și având în vedere mediana indicatorului de profitabilitate obținută de societățile comparabile de 6.31% , organele de inspectie fiscală au procedat la reclacularea veniturilor din exploatare pe care societatea ar fi trebuit sa le înregistreze pentru obținerea unui indicator de profitabilitate (RRCT) de 6.31 % , constatând faptul ca YY SRL ar fi trebuit să înregistreze venituri din exploatare în suma de lei (Venituri din exploatare ajustate=Cheltuieli din exploatare*(1+6.31%) =..... * 1.0631) , rezultând astfel un venit impozabil suplimentar aferent anului 2018 în sumă de lei (..... lei - lei).

În drept sunt aplicabile prevederile:

- -art. 7 alin.(1) din OPANAF 442/22.01.2016;
- - art.8 din OPANAF 442/22.01.2016;
- - art. 9 , alin.(1) și (2) din OPANAF 442/22.01.2016;
- - art.11 alin (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal;
- - art.19 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspectie fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.1.A. Procedura

III.1.A. Cu privire la solicitarea de anulare a actului administrativ fiscal contestat, în speta Decizia de impunere, pe motivul invocat de petentă că durata inspectiei fiscale a depășit durata maximă prevăzută de lege, respectiv 90 de zile

În fapt, inspectia fiscală s-a efectuat în baza Avizului de inspectie fiscală nr.

Acțiunea de inspectie fiscală a fost consemnată în Registrul unic de control seria A nr. la pozitia nr.....

Inspectia fiscală a fost suspendată în intervalul 24.02-30.04.2020.

Prin Decizia privind suspendarea acțiunii de inspectie fiscală nr....., s-a dispus suspendarea acțiunii de inspectie fiscală pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer, incepand cu data de 24.02.2020.

Odata cu încetarea condițiilor care au generat suspendarea, începand cu data de 30.04.2020 s-a dispus reluarea inspectiei fiscale, întocmindu-se comunicarea reluarii inspectiei fiscale nr.

Inspectia fiscală s-a încheiat în data de 23.07.2020, astfel durata inspectiei fiscale este 99 zile.

Discuția finală cu reprezentantul societății contestatoare a avut loc în data de 23.07.2020, în acest sens a fost înaintată contribuabilului în data de 20.07.2020 Înștiințarea pentru discuția finală și un exemplar „Proiect RIF” cu detalierea constatărilor rezultate în urma inspecției.

În drept, pentru determinarea duratei de efectuare a inspecției fiscale trebuie avute în vedere prevederile art. 123 alin. (2), art. 126 și ale art 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„Art. 123 Începerea inspecției fiscale

[...] (2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

[...] (4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

Conform acestor prevederi legale, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală. Totodată, se reține că durata efectuării inspecției fiscale este de 90 de zile pentru contri-

buabilii mijlocii și pentru cei care au sedii secundare, precum și faptul că legiuitorul a prevăzut că în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei anterior menționate, aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 127 din același act normativ care statuează că:

„Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;

b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;

d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;

e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;

f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;

g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;

h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;

i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;

j) în alte cazuri temeinic justificate (2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei

acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”

Se constată deci că legiuitorul a prevăzut posibilitatea ca inspecția fiscală să fie suspendată în anumite situații, pentru o perioadă de maxim 6 luni, dacă apariția acestor situații împiedică finalizarea inspecției fiscale și că perioada de suspendare a inspecției nu este inclusă în calculul duratei acesteia. Atât suspendarea inspecției, cât și reluarea acesteia trebuie aduse la cunoștința contribuabilului.

În contestația formulată, reprezentantul societății afirmă că durata inspecției fiscale a depășit cele 90 de zile prevăzute de lege și se impune anularea Deciziei de impunere și a RIF.

Sintetizand, inspectia fiscala s-a derulat in perioadele: 10.02-24.02.2020 și 30.04-23.07.2020, durata totală a inspecției a fost 99 de zile.

Organul de soluționare reține că, potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa, iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care

au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum care să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță, decizia contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementul invocat de societate, respectiv faptul că inspectia fiscală a depășit termenul prevăzut de art.126 alin.(1) lit. b) din Legea nr.207/2015, neputând fi luat în considerare având în vedere cele anterior expuse.

În consecință, nu poate fi reținut argumentul societății privind depășirea termenului privind durata inspecției fiscale întrucât, tinând cont de prevederile art.126 alin.(1) lit. b) coroborat cu alin.(2) din Legea nr. 207/2015, nu se poate confirma o depășire al acestui termen.

Mai mult, stabilirea unor obligații de plată suplimentare pentru deficiențele constatate în timpul inspecției fiscale nu poate fi tratată/considerată ca o „vătămare” care să conducă la desființarea actului administrativ fiscal, în condițiile în care organele de inspecție fiscală prin inspecția fiscală efectuată și-au exercitat atribuțiile ce le-au fost conferite conform Codului de procedură fiscală.

Având în vedere prevederile art. 126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și tinând cont de faptul că perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei aces-

teia, se constata ca nu au fost depasite cele 180 de zile calendaristice prevazute de art. 126 alin. (2) din acelasi act normativ.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că sesizarea petentei că a fost depășită durata legală de desfășurare a inspecției fiscale(90 de zile) este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

III.1.B. Fond

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei baze impozabile suplimentare aferente impozitului pe profit în sumă de lei pentru perioada 01.08.2016 – 31.10.2019, în condițiile în care nu au ținut cont de concluziile instanței de judecată care a anulat constatările dintr-un act precedent pe aceeași temă, tocmai pentru că organul de control nu a avut în vedere circumstanțele specifice ale afacerii petentei. Concluziile au fost date prin Sentința civilă nr. din 30.01.2019, pronunțată de Tribunalul YY în dosarul nr., care reține că societatea YY este influențată, în activitatea sa economică, de condițiile meteo, care afectează cererea pentru produsul fabricat - mănuși de lux din piele, sentința fiind prezentată cu ocazia depunerii contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală în baza delegării de competență nr. YY nr., au constatat că, în perioada supusă inspecției fiscale, 2016-2018, societatea YY SRL a livrat bunuri către YY Germania, entitate afiliată, fapt ce denotă că în cazul tranzacțiilor derulate între societățile afiliate mai sus amintite se aplică regulile prețurilor de transfer.

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..... în ceea ce privește stabilirea obligațiilor suplimentare în sarcina societății reprezentând impozit pe profit în sumă de lei.

În ceea ce privește dosarul prețurilor de transfer organele de inspecție, din baza de date Orbis, au extras un eșantion de 78 contribuabili din Romania, care au cod caen 1419- "**Fabricarea altor articole de îmbracaminte și accesorii n.c.a.**", grad de independenta A+ , A , A- , U , situații financiare neconsolidate.

Au fost excluse companiile ce dețin între 25.01% și 100 % din capitalul social al subsidiarelor.

Astfel, aferent indicatorului rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT), in baza esantionului de contribuabili aferent perioadei analizate,

a fost calculat minimul, cuartila inferioara, mediana, cuartila superioara si maximul acestora .

În ceea ce priveste preturile de transfer practicate între YYSRL și entitatea afiliată YY Germania ,societatea a înregistrat o rată a rentabilității costurilor totale (RRCT) sub cuartila inferioara determinată asupra esanționaului.

În baza Deciziei de suspendare nr., a fost suspendată inspecția fiscală la YY SRL , în vederea întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, în conformitate cu prevederile art. 127 alin.(1) lit.f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Dosarul prețurilor de transfer a fost întocmit și prezentat inspecției fiscale, fiind înregistrat sub nr. Y_AIF

Inspectia fiscală a fost reluată în baza comunicării nr..... și a începând cu data de 30.04.2020, constatându-se îndeplinite condițiile legale pentru reluarea acesteia.

Petenta arată că organele fiscale nu au ținut cont în evaluarea tranzacțiilor cu entitățile afiliate, de **natura particulară a activității comerciale a petentei, respectiv confecționarea de mănuși de lux din piele, cu destinația export.**

Prin RIF, organele de inspecție fiscală rețin că "*Societatea a fost supusă inspecției fiscale privind impozitul pe profit și TVA pentru perioada 01.08.2011-30.09.2016 ("Inspecția Fiscală precedentă" (...) sens în care au fost emise Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr., iar referitor la impozitul pe profit a fost emisă Decizia de impunere nr. prin care s-a stabilit suma suplimentară de lei*".

De asemenea, organele de inspecție fiscală au omis să menționeze în RIF faptul că Decizia de impunere nr., împreună cu Raportul de Inspecție fiscală aferent nr....., au făcut obiectul acțiunii în anulare promovate de YY în dosarul nr..... aflat pe rolul Tribunalului YY. Prin Sentința civilă nr. din 30.01.2019 (Anexa nr. 4), Tribunalul YY a dispus anularea actelor administrative fiscale și exonerarea YY de la plata creanțelor fiscale în cuantum de lei reprezentând impozit pe profit". Sentința tribunalului YY a fost menținută de către instanța de recurs, Curtea de Apel YY, care, prin Decizia civilă nr.....(Anexa nr. 5), a respins recursul autorității fiscale.

Urmare verificării efectuate asupra societății contestatoare, organele fiscale din cadrul AJFP YY au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au emis Decizia privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

În Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție au consemnat că, în perioada supusă inspecției fiscale 01.08.2016-31.10.2019, societatea petentă a avut relații de afiliere cu YY Germania, operator intracomunitar.

Dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat de societatea petentă în data de 29.04.2020 și a fost înregistrat sub nr. YY AIF

În ceea ce privește dosarul prețurilor de transfer organele de inspecție, din baza de date Orbis, au extras un esantion de 78 contribuabili din Romania, care au cod caen 1419- "*Fabricarea altor articole de îmbrăcăminte și accesorii n.c.a.*", grad de independenta A+ , A , A- , U , situatii financiare neconsolidate.

Au fost excluse companiile ce detin între 25.01% și 100% din capitalul social al subsidiarelor.

Astfel, aferent indicatorului rata rentabilității costurilor totale (RRCT), in baza esantionului de contribuabili aferent perioadei analizate, a fost calculat minimul, cuartila inferioara, mediana, cuartila superioara și maximul acestora .

În ceea ce privește prețurile de transfer practicate între SC YY SRL și entitatea afiliată YY Germania, societatea a înregistrat o rata a rentabilității costurilor totale (RRCT) sub cuartila inferioara determinata asupra eşantionului.

S-a ales metoda marjei nete a profitului, indicatorul financiar utilizat în această metodă fiind rata rentabilității costurilor totale (RRCT) determinat ca raport între rezultatul din exploatare și cheltuielile de exploatare.

Aferent acestui indicator, a fost calculată valoarea minimă și cea maximă, cuartila inferioară, mediana și cuartila superioară. În urma comparării datelor s-a constatat că societatea YY SRL , în anii fiscali 2016, 2017 și 2018, a înregistrat rata rentabilității sub cuartila inferioară determinată asupra eşantionului ales.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 7 alin. 1 pct. 32, art. 11 alin. (4) și art. 19 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 7 pct. 32. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială.”

“Art. 11 (4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul

în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;*
- b) metoda cost plus;*
- c) metoda prețului de revânzare;*
- d) metoda marjei nete;*
- e) metoda împărțirii profitului;*

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.”

“Art 19 (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.[...]

(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

- pct. 5 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor, care se bazează pe compararea prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la compararea internă a prețurilor utilizate de persoana juridică vizată în tranzacțiile cu persoane independente sau la compararea externă a prețurilor utilizate în tranzacții convenite între persoane independente. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate;

b) metoda cost plus, care se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de produse, mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului.

În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costuri. În cazul în care produsele, mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Profitul care majorează costurile furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la marja de profit utilizată de un furnizor independent în tranzacții comparabile;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de distribuție, alte cheltuieli ale

contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț este redus cu o marjă brută corespunzătoare, denumită marja prețului de revânzare, reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului își acoperă cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate, luând în considerare activele utilizate și riscul asumat, și să realizeze un profit corespunzător.

În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între persoane afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului.

Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile. La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

(i) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb valutar și inflația;

(ii) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

(iii) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

Metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care persoana care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile sunt nesemnificativ prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată;

d) 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 efectuarea comparației este necesar să se ia în conside-

rare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri;

e) metoda împărțirii profitului presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau a mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente. Aceasta se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente, astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau a mai multor tranzacții de către fiecare persoană. Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele, modificările și completările ulterioare.

(4) 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.

(5) 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.

(15) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților /tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate.”

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.

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 Codul fiscal, 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 directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”*

De asemenea, speței îi sunt aplicabile și următoarele prevederi din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer :

“- art. 9 - alin.1: Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței;

- alin. 2: Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate;

- art. 8 - alin. 2: disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

- alin. 3: marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;

- alin. 4: pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

- alin. 5: la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

- alin. 6: dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

- art. 7 - alin.1: În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

- art. 10: Prezentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

“1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzacțiile intre companii afiliate ce operau in aceeași jurisdicție fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere “ .

Prin Adresa nr., înregistrată la direcția noastră sub nr. YY, organele de inspecție fiscală precizează că:

“2) (...) În completare la ce am scris în referatul initial, în susținerea faptului că nu există autoritate de lucru judecat, mentionam că starea de fapt fiscală avută în vedere de cele două inspecții fiscale diferă , respectiv în perioada vizată de inspecția fiscală actuală activitatea de producție s-a desășurat cu un număr diferit de angajați, activitatea de producție a determinat pierderi chiar dacă numărul de personal a fost redus, aspecte care conturează o stare de fapt diferită de cea existentă la inspecția fiscală anterioară.

Menținerea numarului de salariati și perioadele alternative în care societatea a înregistrat profit sau pierderi în perioada 2010-2016 sunt

elemente esențiale care au dus la solutionarea litigiului fiscal anterior în favoarea contribuabilului.

Litigiul fiscal anterior solutionat favorabil contribuabilului a fost avut în vedere de către organele de inspectie fiscala atunci când au analizat perioada 2016-2018.

În perioada 2016-2019 societatea reduce numărul de personal gradual și inregistreaza pierderi repetate pe o perioadă apreciabilă de timp desi reduce numarul de salariati de la un an la altul , nu este in stadiul de start up , nu este in stadiul de penetrare a pietei , nu lanseaza produse sau servicii noi , etc sau orice alte situații care ar putea justifica pierderile inregistrate de societate pe o perioada considerabila de timp , demonsteaza faptul ca pierderile sunt rezultate din tranzactii neprofitabile cu entitatea afiliata.

Societatea YY inregistreza pierderi pe o perioada apreciabila de timp, desi este un producător contractat , care desfășoară doar activitatea de producător la comandă, fără a derula și funcții adiacente cum ar fi , strategii operationale , cercetare -dezvoltare etc .
Dacă un astfel de producător inregistreaza pierderi ar fi normal ca acesta sa poată demonstra ca pierderile sunt sau nu sunt rezultate din tranzactii neprofitabile cu entitatea afiliata .

O societate afiliata poate inregistra pierderi în situații precum: stadiul de start up, este în faza de penetrare a pietei, lansare produs / servicii .

Pierderile societății sunt unele cu caracter recurent, în toți anii supusi inspecției fiscale au fost inregistrate pierderi.

Din punctul nostru de vedere societatea tolereaza pierderi pe termen nedefinit.

Organele de inspectie fiscala constata ca societatea nu prezinta, cu ocazia depunerii contestației, informații si documente justificative suplimentare fata de cele puse la dispozitie pe parcursul derularii inspectiei fiscale.”

Contestatia depusă de către petentă a fost însoțită de Dosarul prețurilor de transfer, de care organele de inspectie au luat act și au analizat documentele noi prezentate de societate, Hotărârea civilă nr..... rămasă definitivă prin Decizia civilă nr..... în dosarul nr.....

După cum precizează și petenta în conținutul DPT anexat la contestatie, legislatia în vigoare cu privire la DPT nu este restrictivă, nu se poate demonstra ca o metoda aleasă este mai bună decât alta. De asemenea, nu se poate face dovada că doar o metodă poate fi adecvată în determinarea intervalelor de valori care pot fi corecte în stabilirea

valorii mediane și până acolo la stabilirea valorilor cuartilei inferioare și a celei superioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală își mențin constatările înscrise în actele administrative fiscale contestate, în baza documentelor justificative anexate la referatul inițial și în baza temeiului legal invocat.

În speță, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor rezultate din operațiunile efectuate de petentă cu societățile afiliate, dar nu au ținut seamă de Sentința civilă nr..... rămasă definitivă prin Decizia civilă nr.....05.2019 în dosarul nr.....

Luând în considerare toate considerentele mai sus explicitate, organele de soluționare a contestației arată că organele de inspecție nu au ținut seamă în analiza prețurilor de transfer de circumstanțele specifice obiectului de activitate al societății YY SRL, circumstanțe luate în considerare de Tribunalul YY și ulterior de Curtea de Apel YYY în dosarul nr.....

În cuprinsul Sentinței civile nr., pag.19, sentință rămasă definitivă, prin care „se dispune anularea deciziei nr. și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale de plată nr....., cu consecința exonerării reclamantei de la plata creanțelor fiscale în cuantum de lei reprezentând impozit pe profit” pentru perioada 2011-2014, tribunalul constată că, din analiza Dosarului prețurilor de transfer, rezultă că acesta include următoarele circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății YY precum și industriei în care operează aceasta:

- caracteristicile bunurilor transferate, respectiv manuși de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorologice;

- circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv dependența profitabilității din activitatea de producție de manuși de lux din piele de vreme și de existența personalului angajat specializat;

- analiza funcțională, respectiv riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice, indiferent de gradul de utilizare/ocupare al acestora;

- strategia de afaceri aplicată, respectiv menținerea personalului specializat, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală.

Referitor la dreptul de apreciere al organului fiscal sunt aplicabile prevederile următoarelor acte normative:

- Art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

„Exercitarea dreptului de apreciere

(1) **Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului sau de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activităţii de asistenţă şi îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum şi soluţia adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanţa judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situaţii de fapt similare la acelaşi contribuabil/plătitor. În situaţia în care organul fiscal constată că există diferenţe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului şi informaţiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la acelaşi contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situaţia fiscală reală şi cu legislaţia fiscală şi are obligaţia să menţioneze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.;**

(2) **Organul fiscal şi exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilităţii şi echităţii, asigurând o proporţie justă între scopul urmărit şi mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.(...)**”

Prevederile Codului de procedura fiscală se coroborează cu prevederile art. 430-434 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată:

„ART. 430

Autoritatea de lucru judecat

(1) **Hotărârea judecătorească ce soluţionează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepţii procesuale ori asupra oricărui alt incident are, de la pronunţare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranşată.**

(2) **Autoritatea de lucru judecat priveşte dispozitivul, precum şi considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.**

(3) **Hotărârea judecătorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.**

(4) **Când hotărârea este supusă apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.**

(5) **Hotărârea atacată cu contestaţia în anulare sau revizuire şi**

păstrează autoritatea de lucru judecat pana ce va fi înlocuita cu o alta hotărâre.

ART. 431

Efectele lucrului judecat

(1) Nimeni nu poate fi chemat in judecata de doua ori in aceeași calitate, in temeiul aceleiași cauze si pentru același obiect.

(2) Oricare dintre parti poate opune lucrul anterior judecat intr-un alt litigiu, daca are legătura cu soluționarea acestuia din urma.

ART. 432

Excepția autorității de lucru judecat

Excepția autorității de lucru judecat poate fi invocata de instanța sau de parti in orice stare a procesului, chiar înaintea instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea in propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacata.

ART. 433

Puterea executorie

Hotărârea judecătoreasca are putere executorie, in condițiile prevăzute de lege.

ART. 434

Forța probanta

Hotărârea judecătoreasca are forța probanta a unui înscris autentic.”

Se retine ca practica judiciara si doctrina au fost constante in a aprecia ca **puterea de lucru judecat nu este limitata la dispozitivul hotărârii, ci ea se întinde si asupra considerentelor hotărârii**, care constituie susținerea necesara a dispozitivului, făcând corp comun cu acesta.

Totodată, potrivit jurisprudenței constante a CEDO, incertitudinea jurisprudențiala este de natura a reduce încrederea justițiabililor in justiție si contravine principiului securității raporturilor juridice ca element esențial al preeminentei dreptului, astfel incot organul de soluționare al contestației va tine cont de soluțiile irevocabile pronunțate de instanțele judecătorești in speța.

Așadar, având in vedere cele ce preced, se retine ca din moment ce aceeași problema dedusa judecării intr-un litigiu dintre aceleași părți a fost soluționata irevocabil pe cale incidentala sau pe fond intr-un anumit sens, rezulta ca **acest aspect reținut de instanțe, care a stat la baza soluțiilor din dispozitivul hotărârilor, a dobândit putere de lucru judecat si, in mod corect, trebuie avut in vedere de organul de soluționare a contestației.**

Față de cele prezentate anterior, argumentele organelor de inspecție fiscală nu pot fi reținute în soluționarea contestației având în vedere următoarele:

- referitor la ajustarea veniturilor, organele de inspecție fiscală menționează că au utilizat metoda marjei nete a profitului, indicatorul financiar utilizat în aceasta metoda fiind rata rentabilității costurilor totale RRCT determinat ca raport între rezultatul din exploatare și cheltuielile de exploatare, dar acestea **nu au explicat, în detaliat, modul de calcul al cuartilelor și a medianei;**

- de asemenea, deși petenta a prezentat Decizia civilă nr.....05.2019 în dosarul nr., ca probă, fiind atașată contestației, **organele de inspecție fiscală nu au ținut cont, în evaluarea tranzacțiilor cu entitățile afiliate, de natura particulară a activității comerciale a societății petente.**

Incidente speței sunt și prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ART. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Din normele legale mai sus enunțate, coroborate cu documentele depuse de contestatoare împreună cu contestația, se reține că aceasta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În legătură cu aceste înscrisuri de natura mijloacelor de probă se reține că, organele de inspecție fiscală, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației au omis de a se pronunța asupra acestora, deși dispozițiile pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015 prevăd că: *„Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în*

vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; în caz contrar dosarul se restituie în vederea completării.”

Mai mult, prin adresa nr., D.G.R.F.P. YY prin Serviciul Soluționare Contestații , în temeiul pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015, a solicitat A.J.F.P. YY ca în completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. YY să-și exprime punctul de vedere față de documentele depuse de contestatoare în susținere împreună cu contestația formulată.

Prin urmare, având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale asupra situației de fapt, organul de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra stabilirii impozitului pe profit suplimentar în sumă de lei, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea ajustării veniturilor, respectiv circumstanțe specifice obiectului de activitate al societății YYY, precum și industriei în care operează aceasta, ținând seamă de Sentința civilă nr..... și de Decizia civilă nr.....05.2019 în dosarul nr....., prin care se invocă următoarele:

- caracteristicile bunurilor transferate, respectiv manuși de lux din piele, activitatea de producție fiind dependentă major de condițiile meteorologice;

- circumstanțele economice ale părților și ale pieței pe care părțile operează, respectiv dependența profitabilității din activitatea de producție de manuși de lux din piele de vreme și de existența personalului angajat specializat;

- analiza funcțională, respectiv riscul de personal și riscul de stoc de materii prime, precum și deținerea de active de producție specifice, indiferent de gradul de utilizare/ocupare al acestora;

- strategia de afaceri aplicată, respectiv menținerea personalului specializat, chiar dacă comenzile primite au fost sub capacitatea de producție totală prezentate de societatea contestatoare, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului privind stabilirea profitului impozabil și a impozitului pe profit, pentru perioada 01.08.2016-31.10.2019.

În consecință, se impune reanalizarea situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(3) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate

*stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, **organul fiscal competent** urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație fiscală, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea temeinică a documentației cu privire la prețurile de transfer, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului .

Potrivit pct.11.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă pentru YY SRL de Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY, pentru suma totală de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă, și pentru aceeași obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de reținerile din prezenta decizie.

- prezenta decizie se comunică :
 - societății YYYY SRL ;
 - AJFP YYY – Activitatea Inspecție fiscală

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul YYY în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL
YYYY**