



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de  
Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 3199759 interior 2073  
Fax : + 021 3368548  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**Decizia nr. 74/ 2013  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. S.R.L. din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 906587/2012**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./ 2012 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./ 2012 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./ 2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2011 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice.X..

**S.C. .X. S.R.L.** este persoană juridică română, cu capital privat, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J.X./ .X./1996 și cod unic de înregistrare RO .X.. Sediul social al S.C. .X. S.R.L. este situat în .X., Șos. .X., nr. .X. jud. .X., și are ca obiect principal de activitate: *“fabricarea altor produse din lemn; fabricarea articolelor din plută, paie și din alte materiale vegetale împletite”* - Cod CAEN X.

Obiectul contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. îl constituie Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, respectiv măsurile 1.1, 3.1 și 4.1, și anume:

- înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor suplimentare în sumă totală de: **.X.** lei;
- înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor finite și semifabricatelor;
- societatea va diminua pierderea fiscală cu suma totală de **.X.** lei, va înregistra în Registrul de evidență fiscală pierderea stabilită de organul de inspecție fiscală în sumă de **.X.** lei și va depune la organul fiscal teritorial declarația rectificativă cod 101 "declarația privind impozitul pe profit" pentru anul fiscal octombrie-decembrie 2010, în care va evidenția pierderea stabilită de organul de inspecție fiscală în sumă de **.X.** lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv **.X.2012** conform adresei de transmitere a actelor administrativ fiscale nr. **.X./ 2012**, aflată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației respectiv **2012**, conform ștampilei aplicată de Registratura D.G.F.P. **.X.** pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, obiectul contestației fiind diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.X.** lei, dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **.X./ 2012**, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. **.X.** S.R.L.

**I. Prin contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./ 2012 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 2011, S.C. .X. S.R.L. invocă în susținerea cauzei următoarele:**

## **1. Aspecte de fond**

### **1.1. Impozit pe profit – dosarul prețurilor de transfer**

Contestatoarea susține că verificarea a cuprins perioada 01.01.2007-31.12.2010, iar dosarul prețurilor de transfer a fost cerut inițial pentru perioada 01.01.2007-30.09.2010, însă perioada verificată pentru impozit pe profit a fost ulterior extinsă și pentru perioada 01.10.2010 -31.12.2010 prin emiterea unui aviz de inspecție fiscală separat cu nr.F-**.X./ 2011**, iar organele de inspecție fiscală au ajustat, în mod eronat, veniturile societății aferente livrărilor către

firmele afiliate pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, perioada pentru care nu a fost solicitat dosarul prețurilor de transfer.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au apreciat, în mod eronat, efectuarea ajustării veniturilor societății aferente livrărilor către firmele afiliate prin utilizarea metodei cost plus modificată, metodă diferită de metoda comparării prețurilor utilizată de societate în documentarea caracterului de piață al tranzacțiilor realizate cu entități afiliate.

Ajustările efectuate de organele de inspecție fiscală folosind metoda menționată au condus la estimarea unei sume de .X. lei venituri suplimentare, ce au avut ca și efect fiscal reducerea cu aceeași sumă a pierderii fiscale înregistrate de societate și dispusă prin intermediul Dispoziției de măsuri nr. .X./2012.

Având în vedere particularitățile metodei comparării prețurilor menționate de către legislația internă și ținând seama și de reglementările în materie de prețuri de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (Ghidul O.E.C.D.), societatea a considerat, având în vedere informațiile de care dispune, precum și particularitățile cazului specific, că metoda comparării prețurilor este metoda cea mai adecvată în determinarea prețului de piață.

Societatea susține că a identificat o serie de tranzacții comparabile (achiziții de produse comparabile de către societățile afiliate de la persoane independente) pe care le-a inclus în documentația depusă la autoritățile fiscale.

Astfel, prin documentele depuse, societatea a argumentat că metoda comparării prețurilor este potrivită a fi aplicată pentru a justifica caracterul de piață al tranzacțiilor intragrup, furnizând în acest sens, pe lângă informațiile incluse în dosarul prețurilor de transfer și o serie de facturi și explicații pentru informațiile respective.

Referitor la carențele metodei de comparare a prețurilor aplicată de societate incluse în Raportul de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală, contestatoarea face următoarele precizări:

1. În primul rând, faptul că societatea este parte a unui grup nu trebuie să conducă în mod automat la concluzia conform căreia comportamentul de afaceri al acesteia este dictat de către grup și că, în mod automat, prețurile practicate în relația cu entități din cadrul grupului sunt stabilite în mod arbitrar.

În cadrul dosarului de prețuri de transfer, societatea are ultima decizie cu privire la prețurile practicate, nivelul acestora fiind direct influențat de nivelul costurilor implicate de producția respectivelor bunuri, dar și de presiunile venite din partea pieței și a competitorilor pentru reducerea acestora. În acest sens, societatea face referire la prevederile Ghidului O.E.C.D. conform cărora:

*„Nu trebuie neapărat asumat că acele condiții stabilite în relațiile comerciale și financiare care au loc între societăți din cadrul aceluiași grup vor*

*devia, în mod cert, de la cerințele impuse de piață. Societățile din cadrul unui grup multinațional pot avea o autonomie considerabilă și pot negocia reciproc ca și cum ar fi companii independente.”*

2. În ceea ce privește observațiile organelor fiscale conform cărora, pentru anumite tranzacții, s-a folosit un interval de preț și nu un preț singular identificat, societatea menționează că, în anumite circumstanțe, este dificil a se identifica un singur pret pentru o anumită tranzacție, iar acest lucru nu contravine principiilor de prețuri de transfer și nu poate conduce la concluzia imediată conform căreia respectiva tranzacție independentă ar trebui respinsă ca și tranzacție comparabilă. Ghidul O.E.C.D. în materie de prețuri de transfer menționează: *“Deoarece prețurile de transfer nu se constituie într-o știință exactă, nu va fi întotdeauna posibil să determini un singur preț de piață; și mai degrabă (...) prețul corect va trebui să fie estimat prin raportare la un interval acceptabil de valori.”*

3. Societatea consideră ca fiind eronată abordarea organelor de inspecție fiscală de a considera drept insuficiente sau nedocumentate informațiile furnizate de contestatoare cu privire la îndeplinirea criteriilor de comparabilitate necesare aplicării metodei de comparare a prețurilor. În acest sens, societatea consideră că informațiile furnizate sunt suficiente pentru a dovedi îndeplinirea criteriilor de comparabilitate care, bazându-se pe experiența comercială și având în vedere și costurile de producție implicate, le consideră ca având un impact material asupra prețului tranzacției; aceste criterii care pot avea un impact semnificativ asupra prețului tranzacției le consideră a fi: detaliile legate de tipul produsului, dimensiunile acestora și perioada în care acestea au fost tranzacționate.

Societatea a considerat, în răspunsul adresat organelor de inspecție fiscală, în ceea ce privește cantitățile de produse comercializate, că acestea nu se constituie într-un factor cu impact semnificativ asupra prețului, prețul pentru tranzacțiile considerate drept comparabile, precum și particularitățile tranzacțiilor desfășurate cu entități afiliate nefiind influențat de volumele tranzacționate (în tranzacțiile considerate comparabile, precum și în tranzacția care face subiectul comparării nu sunt practicate discount-uri de volum).

De asemenea, referitor la obiecțiunile ridicate de organele fiscale cu privire la poziția furnizorului independent în lanțul de producție și/sau distribuție, societatea a răspuns afirmând că pozițiile sunt similare, produsele și tranzacțiile folosite drept comparabile fiind furnizate de societăți cu același statut ca și al societății (producători). Având în vedere acest aspect, societatea consideră că poziția organelor fiscale referitoare la îndeplinirea criteriilor de comparabilitate nu a ținut seama de informațiile furnizate de societate și nu este conformă cu prevederile Ghidului O.E.C.D.

Societatea mai susține că și în situația în care organele de inspecție fiscală au concluzionat, în mod corect, că există distorsiuni care au efecte fiscale, fapt ce îi îndreptățește să facă ajustări pentru a asigura respectarea principiului prețului de piață, consideră că abordarea echipei de inspecție fiscală de a folosi în procesul de ajustare o altă metodă de prețuri de transfer decât cea folosită de contribuabil nu este cea corectă.

De asemenea, societatea susține că metoda aplicată în fapt de organele de inspecție fiscală este o metodă tranzacțională de profit și anume, metoda marjei nete și nu o metodă tranzacțională tradițională respectiv metoda cost-plus.

În susținere societatea invocă următoarele prevederi din Ghidul O.E.C.D., potrivit cărora:

*“Selectia unei metode de prețuri de transfer tinde să întodeauna identificarea celei mai adecvate metode (...), considerarea unei metode drept adecvate trebuie să ia în considerare natura tranzacției controlate, (...), disponibilitatea informațiilor de încredere (...), precum și gradul de comparabilitate dintre tranzacția controlată și cea necontrolată (...).”*

*“Dificultățile care pot apărea în încercarea de a face ajustări credibile nu ar trebui, în mod obișnuit, să excludă posibila aplicare a metodei comparării prețurilor. Considerații de tip practic dictează o abordare mai flexibilă care să permită metodei de comparare a prețurilor să fie folosită”.*

*“Organele fiscale sunt încurajate să fie flexibile în abordarea lor și să nu ceară contribuabililor, în ceea ce privește prețurile de transfer, o precizie care nu este realistă în conformitate cu toate faptele și împrejurările. În al doilea rând, organele fiscale sunt încurajate să țină seama de judecata comercială a contribuabilului în aplicarea principiului prețului de piață, astfel încât analiza de prețuri de transfer să fie conectată la realitățile de afaceri. Prin urmare, organele fiscale ar trebui să se angajeze să înceapă analiza de prețuri de transfer din perspectiva metodei aleasă de contribuabil pentru stabilirea prețurilor.”*

Având în vedere cele menționate, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat și nu au ținut seama de prevederile legislative în materie în desfășurarea analizei în materie de prețuri de transfer și, prin urmare, solicită anularea cap.IV din Raportul de inspecție fiscală și a consecințelor fiscale stabilite de organele fiscale prin acest capitol.

## *1.2. Dispoziția de măsuri*

*Înregistrarea în evidențele contabile a veniturilor stabilite suplimentar ca urmare a ajustărilor de prețuri de transfer*

În baza constatărilor menționate în Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au dispus, în mod eronat, înregistrarea în evidența

contabilă a veniturilor suplimentare constatate în sumă de .X. lei, precum și diminuarea cu o sumă echivalentă a pierderii fiscale înregistrate de societate.

Societatea invocă în acest sens pct.22 din Normele Metodologice de aplicare a art.11 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care menționează că: *“Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România.(...)Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate.(...) Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate.”*

O înregistrare în contabilitate a veniturilor suplimentar stabilite de organele de inspecție fiscală ar conduce la modificarea situațiilor financiare ale societății pentru perioada 2008-2010 prin înregistrarea unei creanțe față de partenerii săi comerciali, care nu va fi niciodată încasată.

Societatea subliniază că o astfel de ajustare nu trebuie să aibă impact în situațiile financiare ale persoanelor afiliate și, implicit, nu poate fi înregistrată în evidențele contabile ale acestora.

În susținerea punctului de vedere, societatea invocă și prevederile atât ale art.9 din Modelul de Convenție de Evitare a Dublei Impuneri, cât și comentariile emise de O.E.C.D. la Modelul de Evitare a Dublei Impuneri prin care se menționează că autoritățile fiscale pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale, să rescrie conturile unei societăți dacă, ca rezultat al relației speciale dintre societăți, conturile nu reflectă profiturile impozabile generate în acel stat. Prin urmare, ajustarea în materie de prețuri de transfer ar trebui să aibă numai un impact fiscal – pentru scopul calculării obligațiilor fiscale și nu ar trebui să conducă la modificarea situațiilor financiare ale respectivei societăți sau la imixtiunea autorităților fiscale în relația de afaceri și comercială dintre cele două societăți.

Contestatară consideră că organele de inspecție fiscală ar trebui să țină cont de prevederile legale menționate și să aibă în vedere numai reconsiderarea din punct de vedere fiscal a evidențelor societății, susținând că nu există un temei legal în baza căruia să se dispună înregistrarea în evidențele contabile ale societății a veniturilor suplimentar constatate de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei, fapt pentru care solicită anularea punctului 1.1. din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./ 2012.

#### *Înregistrarea în evidențele contabile a diferențelor de preț*

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, organele de inspecție fiscală au dispus societății să înregistreze în

evidența contabilă diferențele între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor finite și semifabricatelor.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr. *.X./ 2011* și adresa din data de *.X.2011* “*că pentru lunile iunie și decembrie 2007, iunie și decembrie 2008, iunie și decembrie 2009, iunie și septembrie 2010 și decembrie 2010, să prezentați documentul (documentele) în baza căruia (căror) sunt stabilite diferențele de preț dintre costul de producție efectiv și prețul prestabilit și nota contabilă privind reflectarea acestora în contabilitate financiară.*”

Răspunsul societății la solicitarea organelor de inspecție fiscală (înregistrat sub nr. *.X./ 2011* și sub nr. *.X./ 2011*) a fost următorul: “*ca urmare a specificului activității și pe baza politicilor contabile, pentru determinarea costului produselor finite, societatea a utilizat metoda costului standard. Metoda de calculație a costului standard a produselor finite se bazează pe luarea în considerare a unui preț de înregistrare standard (prestabilit) calculat la nivelul prețului de vânzare diminuat cu un procent. Prețurile de vânzare sunt revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile de piață existente la momentul respectiv. În cazul produselor semifinite (producția în curs de execuție) societatea folosește tot metoda costului standard determinat de această dată pe baza mediei periodice a prețului de achiziție a materiei prime, costuri salariale personal direct productiv la care se adaugă cota parte din cheltuieli indirecte precum: manopera, energie, amortizare, chirie, etc.*”

În plus, societatea noastră nu a evidențiat distinct în contabilitate diferențe de preț prin contul 348. Având în vedere faptul că toate produsele semifinite (producția în curs) ajung în stadiu de produse finite iar acestea din urmă sunt înregistrate în contabilitate la un cost standard care prin metoda de calcul prezentată mai sus este în mod direct corelat cu prețul de vânzare ce este revizuit periodic, societatea nu a mai considerat necesară înregistrarea unor diferențe de preț prin contul 348.”

Societatea susține că maniera de evidențiere a stocurilor de produse finite și semifabricate corelată în permanență cu prețuri de vânzare care sunt revizuite periodic nu creează distorsiuni și nu influențează deciziile utilizatorilor de situații financiare și astfel neîncadrându-se ca și o eroare ce ar trebui corectată.

În plus, chiar și în situația ipotetică a identificării exacte a anumitor diferențe de preț, înregistrarea acestora în contabilitate la acest moment prin referire la stocurile societății din perioadele trecute ce au fost deja vândute nu are niciun impact asupra situațiilor financiare ale societății, având în vedere ca aceste diferențe de preț ipotetice s-ar înregistra deopotrivă în debitul și în creditul contului 117 “*rezultatul reportat*”.

Prin urmare, societatea consideră ca fiind nefondată dispoziția emisă de organele de inspecție fiscală de înregistrare a diferențelor de preț și solicită anularea pct.3.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **.X./ 2012**.

## **2. Aspecte procedurale**

### *2.1. Dosar prețuri de transfer aferent trim.IV 2010*

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au ajustat, în mod eronat, veniturile ei aferente livrărilor către firmele afiliate pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, în sumă de **.X.** lei, perioadă pentru care nu a fost solicitat dosarul prețurilor de transfer.

În baza constatării de mai sus, prin Raportul de inspecție fiscală nr..**X./ 2011**, organele de inspecție fiscală au calculat societății o sumă de **.X.** lei reprezentând venituri suplimentare pentru tranzacțiile efectuate cu persoanele afiliate în perioada 01.01.2008-31.12.2010, dintre care **.X.** lei fără a lăsa posibilitatea societății de a prezenta dosarul prețurilor de transfer.

### *2.2 Desfășurarea a două inspecții fiscale în paralel și includerea constatărilor fiscale într-un singur raport de inspecție fiscală*

Societatea precizează că în timpul desfășurării inspecției fiscale ce a început cu data de **.X.2010** (conform Avizului de inspecție fiscală nr. **.X./ 2010** și încrierii aferente în Registrul unic de Control al societății), în mod eronat societatea a făcut obiectul unei noi inspecții fiscale începând cu data de **.X.2011** (conform Avizului de inspecție fiscală nr. **.X./ 2010**), raportul de inspecție fiscală cuprinzând constatările fiscale pentru ambele perioade supuse inspecțiilor fiscale (01.01.2007-30.09.2010, respectiv 01.10.2010-31.12.2010).

S.C. **.X.** S.R.L. invocă prevederile art.101 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, conform Avizului de inspecție fiscală nr.F-**.X./ 2010** (primul aviz) inspecția fiscală urma a avea ca și obiective:

*“A) verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală:*

- 1. Taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.08.2010-31.10.2010;*
- 2. Impozit pe profit datorat de persoanele juridice în perioada 01.01.2007-30.09.2010.”*

Ulterior, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale inițiale, a fost emis și comunicat societății un nou Aviz de inspecție fiscală nr. **.X./ 2010**, conform căruia societatea urma să facă obiectul unei noi inspecții fiscale având ca și obiective:

*“A) verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală:*



*1. Impozit pe profit datorat de persoanele juridice în perioada 01.10.2010-31.12.2010.”*

Societatea invocă prevederile art.109 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și consideră că procedura urmată de organele de inspecție fiscală prin efectuarea a două inspecții fiscale simultan (pentru cele două perioade) este eronată întrucât, în primul rând, înainte de începerea celei de-a doua inspecții fiscale, prima inspecție fiscală trebuia să fi fost deja încheiată, iar rezultatul acestei prime inspecții fiscale să fi fost consemnat într-un raport de inspecție fiscală (care să acopere constatările fiscale cu privire la taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.08.2010-31.10.2010, respectiv cu privire la impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007-30.09.2010).

S.C. **.X.** S.R.L. susține că, în conformitate cu prevederile art.109 alin.1 din Codul de procedură fiscală și cea de-a doua inspecție fiscală ar fi trebuit să fie finalizată prin emiterea unui raport de inspecție fiscală distinct (pentru constatări impozit pe profit perioada 01.10.2010-31.12.2010).

Totuși, organele de inspecție fiscală au inclus constatările cu privire la ambele inspecții fiscale în cadrul aceluiași raport de inspecție fiscală.

În aceste condiții, S.C. **.X.** S.R.L. sesizează nerespectarea procedurii de către organele de inspecție fiscală, întrucât fiind vorba de două inspecții fiscale ce s-au desfășurat la nivelul societății, pentru perioade verificate distincte, având în vedere prevederile art.102 alin.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și data începerii celei de-a doua inspecții fiscale ar fi trebuit menționată în registrul unic de control.

Având în vedere cele menționate, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat în ceea ce privește desfășurarea a două inspecții fiscale separate simultan și mai mult, prin includerea constatărilor fiscale cu privire la acestea în cadrul aceluiași raport de inspecție fiscală, prin urmare societății i-au fost încălcate în mod abuziv drepturile stabilite de lege, ceea ce atrage potrivit prevederilor art.7 alin.1 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, revocarea Raportului de inspecție fiscală nr. **.X./** 2011.

Totodată, având în vedere prevederile art.109 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia raportul de inspecție fiscală întocmit stă la baza emiterii deciziei de impunere și/sau a dispoziției de măsuri, societatea solicită în baza prevederilor de mai sus anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție nr. **.X./** 2012.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2011 au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție nr. .X./ 2012 prin care au stabilit pentru S.C. .X. S.R.L. următoarele măsuri:**

- înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor suplimentar constatate de echipa de inspecție fiscală în sumă totală de .X. lei;
- preluarea sumei de .X. lei în Declarația privind impozitul pe profit, rândul 32 “cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar raportate pentru perioada următoare”;
- înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor finite și semifabricatelor;
- diminuarea pierderii fiscale în sumă de .X. lei și înregistrarea în Registrul de evidență fiscală a pierderii stabilite de organul de inspecție fiscală în sumă de .X. lei.

#### **Perioada verificată 01.01.2007-31.12.2010**

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2011 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. un venit suplimentar în sumă de .X. lei și cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, motiv pentru care societatea va proceda la diminuarea pierderii fiscale declarată de societate cu suma de .X. lei.

Centralizarea sumelor suplimentare constatate de organele de inspecție fiscală constând în cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile la calculul impozitului pe profit, se prezintă astfel:

- total cheltuieli nedeductibile în perioada 2007-2010 – .X. lei în care sunt incluse: cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar, cheltuieli nedeductibile cu serviciile și cheltuielile cu consumurile tehnologice nenormate;
- veniturile suplimentare în perioada 2008-2010 – .X. lei în care sunt incluse: venituri impozabile din provizioane reluate și venituri ajustate din dosarul prețurilor de transfer.

Având în vedere aceste constatări pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L. înregistrează la 31.12.2010 o pierdere fiscală în sumă de .X. lei:

- pierdere fiscală declarată de societate la 31.12.2010 (-.X. lei);
- cheltuieli nedeductibile fiscal – .X. lei;
- venituri suplimentare – .X. lei.

În perioada verificată, S.C. .X. S.R.L. a derulat activitate de producție, respectiv “*fabricarea altor produse din lemn; fabricarea articolelor din plută, paie și din alte materiale vegetale.*”

Achizițiile efectuate pentru desfășurarea procesului de producție și derularea activității au fost efectuate atât de furnizori interni, cât și de la furnizori

din Uniunea Europeană, atât de la furnizori independenți, cât și de la furnizori care au calitate de persoane afiliate.

În perioada supusă verificării (01.01.2007-31.12.2010), societatea înregistrează pierdere atât contabilă cât și fiscală, astfel la data de 31.12.2010, societatea declara prin Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2010, o pierdere fiscală de recuperat în suma totală de **.X.** lei.

*1. Referitor la stabilirea veniturilor suplimentare aferente livrărilor către firmele afiliate, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective*

La finele exercițiilor fiscale 2008-2010 societatea înregistrează și declară pierderi fiscale. Prin inspecția fiscală parțială derulată, având ca obiect impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au solicitat și analizat Dosarul prețurilor de transfer. Organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile din exploatare obținute în perioada 01.01.2007-31.12.2010, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctelor 22,23,24,26 și 32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și ale art.2.32 din Ghidul O.E.C.D. pentru prețuri de transfer, prin metoda cost plus astfel încât acestea să reflecte prețurile de piață practicate de societățile independente în perioadele verificate. În urma ajustării efectuate s-au stabilit venituri suplimentare în sumă totală de **.X.** lei, astfel:

- anul 2008 – **.X.** lei;
- anul 2009 – **.X.** lei
- an fiscal încheiat la 30.09.2010 – **.X.** lei;
- an fiscal încheiat la 31.12.2010 – **.X.** lei.

În urma analizării Dosarului prețurilor de transfer, întocmit pentru perioada 01.01.2007-30.09.2010 și cele două completări depuse ulterior s-au constatat aspecte care au condus la concluzia că nu s-a aplicat în toate tranzacțiile efectuate cu persoanele afiliate metoda prețurilor comparabile necontrolate, existând tranzacții în care sunt diferențe între cele două prețuri.

S.C. **.X.** S.R.L. a fost achiziționată de Fabricile **.X.** care fac parte din divizia de distribuție a materialelor de construcții a Grupului **.X.**, păstrându-și obiectul de activitate, respectiv producția de alt mobilier din lemn (scări, ferestre, uși de interior și de exterior, mobilă de bucătărie).

Având în vedere că în perioada verificată producția a fost valorificată către societăți din cadrul grupului și rezultatele operațiunilor înregistrate de societate în ultimii patru ani fiscali, în care activitatea a fost încheiată cu pierdere, într-o evoluție crescătoare, aceasta cifrându-se la 31.12.2010 la nivel de **.X.** lei, s-a ridicat întrebarea dacă tranzacțiile întreprinse între S.C. **.X.** S.R.L. și societățile afiliate corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companii independente.

Prin adresa nr. .X./12.01.2011, înregistrată la operatorul economic sub nr. .X./12.01.2011 s-a solicitat întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, în vederea argumentării faptului că în relațiile comerciale și financiare dintre companiile afiliate condițiile stabilite nu se abat de la cele pe care le impune piața liberă.

S.C. .X. S.R.L. a înaintat dosarul prețurilor de transfer prin adresa nr. .X./ 2011, înregistrată la D.G.F.P. .X. sub nr. .X./ 2011.

În urma analizării acestuia, prin adresa nr. .X./ 2011, organele de inspecție fiscală au solicitat completarea Dosarului prețurilor de transfer, iar prin adresa nr. .X./ 2011 au fost înaintate respectivele completări.

*Metoda comparării prețurilor –justificare:*

Conform Dosarului prețurilor de transfer, metoda de stabilire a prețurilor de transfer practicate în relațiile economice derulate cu parteneri din cadrul grupului este cea a comparării prețurilor. În vederea susținerii acestei afirmații, în dosar, s-au menționat un număr redus de criterii de comparabilitate avute în vedere la stabilirea prețurilor și anume tip produs, dimensiuni, preț, perioada, având în vedere reglementările din Ghidul prețurilor de transfer emis de O.E.C.D., cap.II Metode tranzacționale tradiționale, subcapitolul Tipuri de metode tranzacționale tradiționale, în speță Metoda prețului comparabil necontrolat, potrivit căroră:

*“... o diferență minoră între bunurile transferate în tranzacția controlată și cele transferate în tranzacția necontrolată poate afecta substanțial prețul, chiar dacă natura activității întreprinse este suficient de asemănătoare ca să genereze aceeași marjă a profitului total.”*

Considerând ca fiind insuficiente documentele, echipa de inspecție fiscală, a solicitat completarea dosarului prețurilor de transfer cu elemente suplimentare. Societatea a solicitat prelungirea termenului de prezentare a datelor și informațiilor cerute în completarea dosarului prețurilor de transfer motivând prin volumul mare al tranzacțiilor cu partenerii aparținând grupului în perioada supusă inspecției fiscale, solicitare aprobată de organele de inspecție fiscală.

S.C. .X. S.R.L. a prezentat *“detalii privind analizele comparative efectuate în ceea ce privește tranzacțiile cu bunuri încheiate între MTI și Fabricile .X.”* prezentate în dosarul prețurilor de transfer și conform adresei de înaintare societatea menționează că: *“ aceste detalii sunt susținute de asemenea cu documente justificative referitoare la prețurile practicate de furnizori independenți în cadrul unor tranzacții comparabile necontrolate și sunt însoțite de comentarii specifice cu titlu de exemplu...”*

Printr-o altă adresă organele de inspecție fiscală au solicitat completări la dosarul prețurilor de transfer în ceea ce privește criteriile de comparabilitate a tranzacțiilor prezentate în susținerea metodei de stabilire a prețurilor de transfer:

*„În vederea aplicării metodei comparării prețurilor trebuie avute în vedere criterii de comparabilitate referitoare la cantități, furnizorul să fie în același punct din lanțul de producție și/sau distribuție, condiții comparabile de livrare (distanță, tip transport, asigurarea riscurilor ocazionate de livrare și transport), drept pentru care vă solicităm completarea informațiilor de la pct.6.3 din dosarul prețurilor de transfer, cu documente din care să reiasă îndeplinirea criteriilor de comparabilitate menționate anterior.”*

Referitor la criteriile de comparabilitate cu influența semnificativă asupra prețului de transfer în Dosarul prețurilor de transfer se face următoarea mențiune:

*„Criteriile de comparabilitate utilizate în analiză garantează faptul că tranzacțiile necontrolate selectate ca fiind potențial comparabile cu tranzacțiile de vânzare analizate efectuate între S.C. .X. S.R.L. și Fabricile .X. nu sunt influențate de factori care ar putea avea un impact material asupra prețurilor stabilite pentru respectivele tranzacții necontrolate cum ar fi diferențele de tip, mărime și calitate a produselor comercializate sau diferențe semnificative legate de condițiile de piață existente la momentul efectuării tranzacțiilor necontrolate. Astfel de criterii includ tipul specific de produse semifinite și finite vândute, tipul de lemn folosit la fabricarea produselor, parametrii de mărime a produselor, momentul în care a avut loc vânzarea produselor, condiții de livrare și plată.”*

Din informațiile furnizate de societate a reieșit că aceasta suportă toate riscurile în raporturile economice derulate în cadrul grupului, și anume: riscurile evoluției prețurilor materiilor prime, transportului mărfurilor, în sarcina sa intrând și repararea mărfurilor deteriorate în timpul transportului, riscul valutar.

Organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză asupra documentelor suplimentare prezentate pentru argumentarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer și au concluzionat că sunt insuficiente. Potrivit Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de O.C.D.E. și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, în vederea aplicării metodei comparării prețurilor trebuie avute în vedere criterii de comparabilitate referitoare la cantitățile tranzacționate, poziția furnizorului în lanțul de producție și/sau distribuție, criterii asupra cărora S.C. .X. S.R.L. nu face nicio referire.

Potrivit îndrumărilor din Ghidul prețurilor de transfer emis de O.E.C.D., cap.II Metode tranzacționale tradiționale, subcapitolul Tipuri de metode tranzacționale tradiționale în speță Metoda prețului comparabil necontrolat: *„Dacă există vreo diferență între cele două prețuri, aceasta poate fi un indiciu ca condițiile relațiilor comerciale și financiare ale companiilor afiliate nu sunt la lungime de braț, și ca prețul tranzacției controlate poate fi înlocuit de prețul tranzacției necontrolate.”*

Modul de aplicare a metodei selectate de stabilire a prețurilor de transfer, respectiv metoda comparării prețurilor, a fost prezentat în Dosarul prețurilor de transfer, și exemplificat cu documentele prezentate.

Conform recomandărilor O.E.C.D., în vederea asigurării comparabilității tranzacțiilor, S.C. .X. S.R.L. a prezentat tranzacții efectuate între persoane independente și persoane din grupul .X.. Criteriile de comparabilitate avute în vedere în timpul analizării tranzacțiilor comparabile cu vânzările analizate de produse semifinite și finite efectuate de S.C. .X. S.R.L. către Fabricile .X., conform Dosarului prețurilor de transfer, au fost următoarele:

- tip specific de produse semifinite și finite vândute;
- tip de lemn folosit la fabricarea produselor;
- dimensiuni ale produselor;
- momentul în care a avut loc vânzarea produselor (și anume perioada 2007-2010).

În dosarul prețurilor de transfer s-a constatat că nu se face referire la alte criterii de comparabilitate din punct de vedere comercial, cum ar fi: cantitățile comparabile, poziția în lanțul de producție și/sau de distribuție, riscurile suportate de furnizori independenți și alți termeni contractuali care ar putea avea un efect material asupra prețului tranzacțiilor pe o piață deschisă.

Din documentele atașate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat distorsiuni care au efecte fiscale, fapt ce îndreptățește inspecția fiscală să procedeze la efectuarea unor instrumentari și analize pentru a constata dacă tranzacțiile în cazurile analizate s-au efectuat în condițiile determinate de forțele pieței.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a selectat un număr limitat de produse asupra cărora s-a efectuat analiza comparativă pentru argumentarea metodei comparării prețurilor necontrolate și au analizat în baza aceluiași criterii de comparabilitate prezentate de contestatoare în cadrul Dosarului prețurilor de transfer alte tranzacții efectuate în aceleași relații în care au fost analizate produsele selectate și astfel au fost identificate situații în care prețurile practicate de S.C. .X. S.R.L. au fost inferioare celor practicate de furnizori independenți.

Reconsiderarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer s-a efectuat pe baza situației de fapt în care s-a regăsit societatea în perioada supusă verificării și organele de inspecție fiscală au concluzionat că prețurile practicate în relația de vânzare a producției către firmele afiliate nu sunt la nivelul prețurilor de piață.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea ajustării veniturilor societății aferente livrărilor către firmele afiliate, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective. În acest scop s-a utilizat metoda cost-plus modificată, la care face referire art.11 alin.2 lit.b) din Codul fiscal, și potrivit

căruia: „la estimarea valorii de piață a tranzacțiilor vor fi utilizate următoarele metode: ..... b) metoda cost-plus, în care prețul obișnuit al pieței trebuie determinat ca valoare a costurilor principale mărite cu o rată de profit similară domeniului de activitate al contribuabilului „ și, respectiv : „ la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: ....b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;...”

O metodă de prețuri de transfer care izează de costurile suportate de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-o tranzacție controlată. La aceste costuri se adaugă adaosul cost plus corespunzător, astfel încât să se realizeze un profit corespunzător în lumina funcțiilor efectuate și a condițiilor de piață.

Organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile din exploatare obținute în perioada 01.01.2007-31.12.2010, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile punctelor 22,23,24,26 și 32 din H.G. nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.2.32 din Ghidul O.E.C.D. pentru Prețuri de transfer, prin metoda cost plus astfel încât acestea să reflecte prețurile de piață practicate de societățile independente în perioada verificată.

Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției. Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, organele de inspecție fiscală vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art.11 alin.2 din Codul fiscal.

În vederea stabilirii prețurilor de piață din perioada 01.01.2007-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au utilizat baza de date .X. din care a selectat societăți comparabile cu S.C. .X. S.R.L. utilizând un număr de criterii principale.

În urma acestei selecții, organele de inspecție fiscală au analizat societățile comparabile din care a eliminat societățile care fac parte din grupuri de firme pentru a se asigura că tranzacțiile efectuate de S.C. .X. S.R.L. sunt comparate cu tranzacții independente.

Odată eșantionul de societăți selectat acesta a fost împărțit în patru intervale în vederea stabilirii intervalului comparabil și a valorii medianei în

conformitate cu prevederile art.2 alin.1,2,3 și 4 din Anexa 1 la Ordinul A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Pentru intervalul comparabil stabilit s-a determinat valoarea mediane marjei profitului din exploatare (marja EBIT), care a fost aplicată asupra cheltuielilor din exploatare aferente producției vândute în grup în perioada verificată, determinându-se astfel veniturile ajustate, stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind cele ce reflectă respectarea principiului lungimii de braț în tranzacțiile controlate.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

#### *Anul 2007*

La 31.12.2007, S.C. **.X.** S.R.L. a înregistrat un profit din exploatare în sumă de **.X.** USD, respectiv **.X.** lei, realizând astfel o marjă a profitului din exploatare în valoare de 1,40%.

Având în vedere ca din luna septembrie 2007, S.C. **.X.** S.R.L. a fost achiziționată de Fabricile **.X.** din grupul X și din această lună 35% din producția realizată a fost valorificată în grup, s-a procedat la verificarea respectării principiului lungimii de braț pentru transferurile efectuate în 2007. Această verificare s-a efectuat utilizând baza de date **.X.**, din care au fost selectate un număr de X societăți comparabile. Marja profitului din exploatare și înregistrată de S.C. **.X.** S.R.L. în anul 2007 de X% se situează în intervalul comparabil selectat de **.X.** care este definit între X% și X%, și ca urmare organele de inspecție fiscală nu au ajustat veniturile din vânzările efectuate în grupul X în perioada septembrie 2007-decembrie 2007.

#### *Anul 2008*

La 31.12.2008, S.C. **.X.** S.R.L. a înregistrat o pierdere din exploatare în sumă de **.X.** lei.

Având în vedere că în anul 2008, S.C. **.X.** S.R.L. a valorificat în grup X% din producția realizată, în valoare de **.X.** lei, s-a procedat la verificarea respectării principiului lungimii de braț pentru transferurile efectuate către clienții din grupul **.X.** Această verificare s-a efectuat utilizând baza de date **.X.**, din care au fost selectate un număr de X societăți comparabile.

Pentru aceste X societăți comerciale s-a determinat marja profitului din exploatare, s-au determinat extremele care au fost eliminate, determinând astfel ca intervalul comparabil este definit de următoarele valori ale marjei profitului: X% și X%. Marja profitului aferentă anului 2008 în valoare de X% a fost determinată ca medie a valorilor din mijloc ale intervalului de comparare în conformitate cu prevederile art.2 alin.4 din Anexa 1 la Ordinul A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer. Pentru că marja profitului înregistrată de S.C. **.X.** S.R.L. în anul 2008 a fost de -X % și nu se încadrează în intervalul comparabil (X% -X%), organele de inspecție fiscală au



procedat la ajustarea veniturilor din exploatare aferente producției valorificate în grup, în funcție de cheltuielile de exploatare alocate vânzătorilor către clienții din grupul .X. determinate de S.C. X S.R.L. pe baza ponderii veniturilor din vânzări ajustate cu cheltuielile aferente soldului creditor al variației stocului, respectiv:

- sold .X. la 2008 – .X. lei;
- cheltuieli din exploatare – .X. lei;
- venituri din exploatare – .X. lei;
- ponderea cheltuielilor din exploatare în total venituri din exploatare -X% ;
- cheltuieli de exploatare aferente variației stocurilor – .X. lei;
- cheltuieli aferente producției vândute – .X. lei;
- cheltuieli aferente producției vândute în grup – .X. lei;
- veniturile ajustate – .X. lei;
- venituri înregistrate de S.C. .X. S.R.L. pentru vânzările efectuate în grup – .X. lei;
- **venituri suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală – .X. lei**, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.22,23,24,26 și 32 din H.G. nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

#### *Anul 2009*

La 31.12.2009, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat o pierdere din exploatare în sumă de .X. lei.

Având în vedere că în anul 2009 S.C. .X. S.R.L. a valorificat în grup 98% din producția realizată, în valoare de .X. lei, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea respectării principiului lungimii de braț pentru transferurile efectuate către clienții din grupul .X., utilizând baza de date .X. din care au fost selectate un număr de X societăți comparabile.

Pentru un număr de X societăți comerciale s-a determinat marja profitului din exploatare, organele de inspecție fiscală au determinat extremele care au fost eliminate, determinând astfel că intervalul comparabil este definit de următoarele valori ale marjei profitului: - X% și X%. Mediana în valoare de X% a fost determinată în conformitate cu prevederile art.2 alin.3 din Anexa 1 la Ordinul A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Pentru că marja profitului înregistrată de S.C. .X. S.R.L. în anul 2009 a fost de – X% și nu se încadrează în intervalul comparabil ( -X% și X %), organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor din exploatare aferente producției valorificate în grup, în funcție de cheltuielile de exploatare alocate vânzătorilor către clienții din grupul .X. determinate de S.C. .X. S.R.L. pe baza ponderii veniturilor din vânzări ajustate cu cheltuielile aferente soldului creditor al variației stocului, respectiv:

- sold .X. la 2009 –.X. lei;

- cheltuieli din exploatare – .X. lei;
- venituri din exploatare – .X. lei;
- ponderea cheltuielilor din exploatare în total venituri din exploatare -X% ;
- cheltuieli de exploatare aferente variației stocurilor – .X. lei;
- cheltuieli aferente producției vândute – .X. lei;
- cheltuieli aferente producției vândute în grup – .X.lei;
- veniturile ajustate – .X. lei;
- venituri înregistrate de S.C. .X. S.R.L. pentru vânzările efectuate în grup – .X. lei;

- **venituri suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală – .X. lei**, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.22,23,24,26 și 32 din H.G. nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

*Anul 2010*

Perioada 01.01.2010-30.09.2010

Conform Declarației 101 privind impozitul pe profit la 30.09.2010, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat o pierdere din exploatare în sumă de .X. lei. Având în vedere că în perioada ianuarie-septembrie 2010 societatea a valorificat în grup X % din producția realizată, în valoare de .X. lei, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea respectării principiului lungimii de braț pentru transferurile efectuate către clienții din grupul .X., utilizând baza de date .X. din care au fost selectate un număr de X societăți comparabile.

Pentru un număr de X societăți comerciale s-a determinat marja profitului din exploatare, organele de inspecție fiscală au determinat extremele care au fost eliminate, determinând astfel că intervalul comparabil este definit de următoarele valori ale marjei profitului: X% și X%. Mediana în valoare de X% a fost determinată în conformitate cu prevederile art.2 alin.3 din Anexa 1 la Ordinul A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Pentru că marja profitului înregistrată de S.C. .X. S.R.L. în anul 2010 a fost de -X% și nu se încadrează în intervalul comparabil ( X% și X %), organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor din exploatare aferente producției valorificate în grup, în funcție de cheltuielile de exploatare alocate vânzărilor către clienții din grupul .X. determinate de S.C. .X. S.R.L. pe baza ponderii veniturilor din vânzări ajustate cu cheltuielile aferente soldului creditor al variației stocului, respectiv:

- sold .X. la 2009 – .X. lei;
- cheltuieli din exploatare – .X. lei;
- venituri din exploatare – .X. lei;
- ponderea cheltuielilor din exploatare în total venituri din exploatare -X% ;
- cheltuieli de exploatare aferente variației stocurilor – .X. lei;

- cheltuieli aferente producției vândute – .X. lei;
- cheltuieli aferente producției vândute în grup – .X. lei;
- veniturile ajustate – .X. lei;
- venituri înregistrate de S.C. .X. S.R.L. pentru vânzările efectuate în grup – .X. lei;

**- venituri suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală – .X. lei**, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.22,23,24,26 și 32 din H.G. nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Perioada 01.10.2010 -31.12.2010

În trim.IV 2010, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat o pierdere din exploatare în sumă de .X. lei. Societatea a valorificat în grup X% din producția realizată în trim.IV 2010, în valoare de .X. lei. Pentru ajustarea veniturilor aferente acestor tranzacții, organele de inspecție fiscală au selectat din baza de date .X. un număr de X societăți comparabile cu S.C. .X. S.R.L. În baza rezultatelor raportate de aceste societăți a fost determinată mediana ratei profitului din exploatare, în valoare de X%, în conformitate cu prevederile art.2 alin.3 din Anexa 1 la Ordinul A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Pentru că marja profitului înregistrată de S.C. .X. S.R.L. în anul 2010 a fost de -X% și nu se încadrează în intervalul comparabil (X% și X%), organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor din exploatare aferente producției valorificate în grup, în funcție de cheltuielile de exploatare alocate vânzărilor către clienții din grupul .X. determinate de S.C. .X. S.R.L. pe baza ponderii veniturilor din vânzări ajustate cu cheltuielile aferente soldului creditor al variației stocului, respectiv:

- sold .X. la 2009 – (-.X.) lei;
  - cheltuieli din exploatare – .X. lei;
  - venituri din exploatare – .X. lei;
  - ponderea cheltuielilor din exploatare în total venituri din exploatare -X%
- ;
- cheltuieli de exploatare aferente variației stocurilor – ( - .X.) lei;
  - cheltuieli aferente producției vândute – .X. lei;
  - cheltuieli aferente producției vândute în grup –.X. lei;
  - veniturile ajustate – .X. lei;
  - venituri înregistrate de S.C. .X. S.R.L. pentru vânzările efectuate în grup –.X. lei;

**- venituri suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală – .X. lei**, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.22,23,24,26 și 32 din H.G.

nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. **.X.** S.R.L. valorifică producția obținută sub valoare de cost a acesteia, iar în baza informațiilor cuprinse în dosarul prețurilor de transfer au concluzionat ca prețurile practicate în relația de vânzare a producției către clienții care fac parte din grupul **.X.** nu sunt la nivelul prețurilor de piață.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea ajustării veniturilor societății S.C. **.X.** S.R.L. aferente livrărilor către firmele afiliate, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective, **în sumă totală de .X. lei, în perioada 01.01.2007-31.12.2010**, după cum urmează:

- anul 2008 – **.X.** lei;
- anul 2009 – **.X.** lei;
- anul 2010 – **.X.** lei.

Având în vedere cheltuielile nedeductibile în cuantum de **.X.** lei și veniturile stabilite suplimentar în cuantum de **.X.** lei, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **.X./ 2012** diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de **.X.** lei, rezultând o pierdere fiscală la 31.12.2010 față de cea declarată de contribuabil (**-.X.** lei) în cuantum de **– .X.** lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală și de contestatoare, se rețin următoarele:**

#### **1. Aspecte procedurale**

**1.1. Referitor la susținerea societății potrivit căreia s-au desfășurat două inspecții fiscale în paralel, iar constatările fiscale au fost incluse într-un singur raport de inspecție fiscală**, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În vederea efectuării inspecției fiscale la S.C. **.X.** S.R.L., organele de inspecție fiscală au emis în conformitate cu prevederile art.101 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, avizul de inspecție fiscală nr. **.X./2010** comunicat societății în data de 2010, conform confirmării de primire aflate la dosarul cauzei, în care sunt consemnate ca și obiective ale inspecției fiscale:

A. Verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru:

1. Taxa pe valoarea adăugată în perioada 01/08/2010-31/10/2010;

2. Impozit pe profit datorat de persoanele juridice române în perioada 01/01/2007-30/09/2010.

Ulterior, perioada supusă inițial inspecției fiscale a fost extinsă, în conformitate cu prevederile art.102 alin.3 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, situație în care organele de inspecție fiscală au emis un nou aviz de inspecție fiscală, comunicat contribuabilului, respectiv Avizul de inspecție fiscală nr. **.X./2011** primit în aceeași dată de contribuabilul supus inspecției fiscale, în care sunt consemnate următoarele obiective:

A. Verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru:

1. Impozit pe profit datorat de persoanele juridice române în perioada 01/10/2010-31/12/2010.

Extinderea inspecției fiscale a avut la bază prevederile art.96 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aplicabile la data emiterii noului aviz de inspecție fiscală, potrivit cărora: *“Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impunere, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale”*, precum și prevederile art.102 alin.3 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

**„(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:(....)**

**c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.”**

Așadar, în situația de față nu este vorba de două inspecții fiscale, ci de una singură care ulterior a fost extinsă conform prevederilor legale, fapt ce reiese din mențiunea în Registrul unic de control a unei singure inspecții fiscale înregistrate la poziția nr. **.X./2010** data începerii inspecției fiscale, așa cum prevede art.102 alin.6 din Codul de procedură fiscală.

Fiind vorba de o singură inspecție fiscală este evident că se impune existența unui singur raport de inspecție fiscală care să cuprindă constatările cu privire la întreaga perioadă verificată (atât cea inițială, cât și cea extinsă) așa cum prevede art.109 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și anume:

**(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.**

**(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, perioada supusă verificării fiind în totalitate consemnată în acesta, respectiv 01/01/2007-31/12/2010.**

În aceste condiții, nu este o încălcare a procedurii fiscale emiterea unui singur Raport de inspecție fiscală care să cuprindă întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, întrucât s-a desfășurat o singură inspecție fiscală.

Din interpretarea dispozițiilor normative rezultă că argumentul societății potrivit căruia s-au desfășurat două inspecții fiscale în paralel și constatările au fost incluse într-un singur raport de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

**1.2. În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia organele de inspecție fiscală au ajustat, în mod eronat, veniturile aferente livrărilor către firmele afiliate pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, în sumă de .X. lei, perioadă pentru care nu a fost solicitat dosarul prețurilor de transfer, organul de soluționare a contestației reține următoarele:**

În conformitate cu prevederile art.2 alin.1 din O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

*“(1) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că:

- trimestrul IV 2010 a fost cuprins în perioada supusă inspecției fiscale prin Avizul de inspecție fiscală nr. .X./ 2011, ca urmare a extinderii perioadei controlate;

- solicitarea și respectiv prezentarea Dosarului prețurilor de transfer pentru această perioadă nu constituie un element obligatoriu necesar pentru ajustarea veniturilor. Organele de inspecție fiscală au avut în vedere declarațiile contribuabilului potrivit cărora prețurile sunt negociate pentru o perioadă de 6 luni, un an și faptul că pentru întreaga perioadă pentru care s-a prezentat Dosarul prețurilor de transfer (01.01.2007-30.09.2010) metoda de stabilire a prețurilor prezentată ca fiind utilizată de contribuabil a fost una singură, respectiv metoda comparării prețurilor;

- veniturile suplimentare aferente livrărilor către firmele afiliate pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, în sumă de .X. lei au fost stabilite în baza prevederilor art.11 alin.1 și 2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, utilizând metoda cost-plus.

Având în vedere cele de mai sus, precum și pentru faptul că excepțiile ridicate de contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **2. Aspecte de fond**

***În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de .X. lei:***

***2.1. Referitor la diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate pe perioada verificată cu venituri suplimentare în sumă de .X. lei reprezentând ajustare venituri aferente livrărilor către firmele afiliate, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu această sumă, în condițiile în care la analiza prețului de transfer aferent tranzacțiilor dintre societatea contestatoare și persoanele afiliate, organele de inspecție fiscală au utilizat altă metodă de comparare decât cea prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer.***

***În fapt,*** la finele exercițiilor fiscale 2008-2010 societatea înregistrează și declară pierderi fiscale. În timpul inspecției fiscale parțiale, efectuate, organele de inspecție fiscală au solicitat și analizat Dosarul prețurilor de transfer. Întrucât au constatat că nu se face referire la alte criterii de comparabilitate din punct de vedere comercial, cum ar fi: cantitățile comparabile, poziția în lanțul de producție și/sau de distribuție, riscurile suportate de furnizori independenți și alți termeni contractuali care ar putea avea un efect material asupra prețului tranzacțiilor pe o piață deschisă, organele de inspecție fiscală au reconsiderat metoda de stabilire a prețurilor de transfer. Astfel, organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile din exploatare obținute în perioada 01.01.2007-31.12.2010 folosind metoda cost plus modificată, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctelor 22,23,24,26 și 32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și ale art.2.32 din Ghidul O.E.C.D. pentru prețuri de transfer, prin metoda cost plus astfel încât acestea să reflecte prețurile de piață practicate de societățile independente în perioadele verificate. În urma ajustării efectuate s-au stabilit venituri suplimentare în sumă totală de **.X. lei**, astfel:

- anul 2008 – **.X. lei**;
- anul 2009 – **.X. lei**
- an fiscal încheiat la 30.09.2010 – **.X. lei**;
- an fiscal încheiat la 31.12.2010 – **.X. lei**.

În susținerea cauzei societatea argumentează că: „este parte a unui grup nu trebuie să conducă în mod automat la concluzia conform căreia comportamentul de afaceri al acesteia este dictat de către grup și că, în mod automat, prețurile practicate în relația cu entități din cadrul grupului sunt stabilite

*în mod arbitrar. În cadrul dosarului de prețuri de transfer, societatea are ultima decizie cu privire la prețurile practicate, nivelul acestora fiind direct influențat de nivelul costurilor implicate de producția respectivelor bunuri, dar și de presiunile venite din partea pieței și a competitorilor pentru reducerea acestora.”*

*De asemenea, societatea invocă faptul că: “În ceea ce privește observațiile organelor fiscale conform cărora, pentru anumite tranzacții, s-a folosit un interval de preț și nu un preț singular identificat, societatea menționează că, în anumite circumstanțe, este dificil a se identifica un singur preț pentru o anumită tranzacție, iar acest lucru nu contravine principiilor de prețuri de transfer și nu poate conduce la concluzia imediată conform căreia respectiva tranzacție independentă ar trebui respinsă ca și tranzacție comparabilă.”*

*Societatea susține în argumentarea cauzei faptul că: “este eronată abordarea organelor de inspecție fiscală de a considera drept insuficiente sau nedocumentate informațiile furnizate de contestatoare cu privire la îndeplinirea criteriilor de comparabilitate necesare aplicării metodei de comparare a prețurilor. În acest sens, societatea consideră că informațiile furnizate sunt suficiente pentru a dovedi îndeplinirea criteriilor de comparabilitate care, bazându-se pe experiența comercială și având în vedere și costurile de producție implicate, le consideră ca având un impact material asupra prețului tranzacției; aceste criterii care pot avea un impact semnificativ asupra prețului tranzacției le consideră a fi: detaliile legate de tipul produsului, dimensiunile acestora și perioada în care acestea au fost tranzacționate.”*

*S.C. .X. S.R.L. mai susține că: “ organele de inspecție fiscală au apreciat, în mod eronat, efectuarea ajustării veniturilor aferente livrărilor către firmele afiliate prin utilizarea metodei cost plus modificată, metodă diferită de metoda comparării prețurilor utilizată de societate în documentarea caracterului de piață al tranzacțiilor realizate cu entități afiliate și că schimbarea metodei s-a bazat pe faptul că organele de inspecție fiscală au întâmpinat dificultăți în aplicarea metodei alese de societate, s-a constatat că în stabilirea prețurilor de vânzare nu au fost respectate principiile care definesc metoda indicată de societate, respectiv metoda comparării prețurilor. Societatea susține că metoda aplicată în fapt de organele de inspecție fiscală este o metodă tranzacțională de profit și anume, metoda marjei nete și nu o metodă tranzacțională tradițională respectiv metoda cost-plus.”*

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



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

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

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.22, 23, 24, 26 și 32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea

persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

[...]

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

26. Metoda cost-plus

“Pentru determinarea prețului pieței, metoda 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 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 costurile de mai sus. În cazul în care 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. Costul plus

profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă.”

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între 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.”

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

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică 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.

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici. 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.

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

Astfel, în conformitate cu prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevăzute metodele de estimare a prețului de piață al unor astfel de tranzacții printre acestea regăsindu-se și metoda cost plus prezentată de organele de inspecție fiscală.

Conform pct.2.32 din Ghidul O.E.C.D. privind prețurile de transfer:

*0.1 “Metoda cost plus porneste de la costurile efectuate de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-o tranzacție controlată, pentru bunurile transferate sau serviciile furnizate unui cumparator inrudit. Un adaos cost plus corespunzător este adăugat la acest cost, pentru a realiza un profit corespunzător în lumina funcțiilor efectuate și a condițiilor pieței. După ce se adaugă acest adaos cost plus la costurile menționate mai sus se ajunge la ceea ce poate fi văzut ca un pret la lungime de brat al tranzacției controlate inițiale. Aceasta metoda este poate cea mai utilă atunci când sunt vândute produse semifabricate între părți inrudite, când părțile inrudite au încheiat acorduri comune de facilitati sau intelegeri de cumparare-furnizare pe termen lung, sau când tranzacția controlată este o prestare de servicii.”*

Se reține că selectarea unei anumite metode depinde totodată de completitudinea și acuratetea informațiilor disponibile precum și de scopul utilizării metodei în cauza, respectiv pentru planificare fiscală, documentație sau în vederea justificării valorii de piață a tranzacțiilor deja efectuate. De asemenea, pot exista situații în care este indicată utilizarea mai multor metode pentru a determina sau testa valoarea de piață a prețurilor de transfer practicate. Mai mult, în alegerea unei anumite metode contribuabilii care desfasoara

tranzactii cu persoane afiliate trebuie sa ia in considerare prevederile legislatiei domestice referitoare la ierarhizarea metodelor precum si indicatiile specifice referitoare la aplicabilitatea anumitor metode in cazul anumitor tipuri de tranzactii.

Totodată alegerea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se bazează pe identificarea acelei metode care, în circumstanțele tranzacției analizate, oferă cea mai potrivită măsură sau cea mai bună estimare a unei valori de piață. În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar, iar ca indicator financiar pentru a testa valoarea de piață a tranzacțiilor controlate (în cazul distribuitorilor) este marja netă din vânzări ce se determină ca și raport dintre profitul din exploatare și vânzări.

Se reține că, ajustările se vor efectua la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare, așa cum prevede art.2 alin.3 Anexa nr.1 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer :

*„In conditiile in care contravaloarea pretului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsa in intervalul de comparare, organul fiscal competent stabileste valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata. Valoarea mediana reprezinta acea valoare care se regaseste la mijlocul intervalului de comparare.”*

Se reține din documentele anexate la dosarul cauzei că metoda de stabilire a prețurilor de transfer practicate în relațiile economice derulate cu parteneri din cadrul grupului, este cea a comparării prețurilor.

Referitor la criteriile de comparabilitate cu influență semnificativă asupra prețului se face în cadrul Dosarului prețului de transfer, următoarea mențiune: *„Criteriile de comparabilitate utilizate în analiză garantează faptul că tranzacțiile necontrolate selectate ca fiind potențial comparabile cu tranzacțiile de vânzare analizate efectuate între.X. S.R.L. și Fabricile.X.nu sunt influențate de factori care ar putea avea un impact material asupra prețurilor stabilite pentru respectivele tranzacții necontrolate, cum ar fi diferențele de tip, mărime și calitate a produselor comercializate sau diferite semnificative legate de condițiile de piață existente la momentul efectuării tranzacțiilor necontrolate. Astfel de criterii include tipul specific de produse semifinite și finite vândute, tipul de lemn folosit la fabricarea produselor, parametrii de mărime a produselor, momentul în care a avut loc vânzarea produselor (și anume perioada 2007-2010), condițiile de livrare și plată, etc”.*

Din informațiile furnizate în dosarul prezentat, se reține că S.C. .X. S.R.L. suportă toate riscurile în raporturile economice derulate în cadrul grupului: și anume riscurile evoluției prețurilor materiilor prime, transportului

mărfurilor, în sarcina sa intrând și repararea mărfurilor deteriorate în timpul transportului, riscul valutar.

Se mai reține faptul că analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra documentelor prezentate de societate a dus la concluzia că informațiile suplimentare prezentate pentru argumentarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer a produselor finite și semifinite tranzacționate de S.C. .X. S.R.L. către Fabricile .X., respectiv metoda comparării prețurilor, referitoare la tipul produsului, dimensiunile produsului indicate în unele exemple ca intervale de valori, tipul de lemn din care acesta a fost obținut, perioada în care acesta a făcut obiectul tranzacțiilor, au fost insuficiente.

Având în vedere aspectele menționate se reține că organele de inspecție fiscală au constatat distorsiuni care au efecte fiscale, fapt ce a îndreptățit organele de inspecție fiscală să procedeze la efectuarea unor instrumentări și analize, să constate dacă tranzacțiile s-au efectuat în condițiile determinate de forțele pieței reconsiderând astfel metoda folosită de societate în Dosarul prețurilor de transfer.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese faptul că analiza prețurilor de transfer de către contestatoare s-a efectuat pe baza metodei marjei brute însă nu rezultă clar modalitatea de calcul a marjei brute pentru companiile selectate în cadrul analizei de comparabilitate. În baza de date aflată la dispoziția A.N.A.F. (.X.) nu se regăsesc informații cu privire la costul bunurilor vândute pentru niciuna din companiile selectate în cadrul analizei de comparabilitate.

*Metoda cost plus* necesita mai putine ajustari pentru a reflecta diferentele intre produse, accentul fiind pus in schimb pe natura functiilor efectuate si a riscurilor asumate de partile participante in tranzactie precum si pe termenii tranzactiilor. Astfel, metoda cost plus se concentreaza pe *circumstantele* in care are loc tranzactia si nu impune ca bunurile care fac obiectul *tranzactiei necontrolate* sa fie identice cu cele dintr-o *tranzactie controlata*.

Totodată, situațiile financiare românești prezintă cheltuielile în funcție de natura acestora și nu în funcție de destinația lor ceea ce conduce la imposibilitatea de a distinge între costul bunurilor vândute și alte cheltuieli operaționale ale comparabilelor. Astfel, dacă nu există comparabile interne aplicarea metodei prețului de revânzare devine foarte dificilă.

Cu privire la observația societății potrivit căreia face parte dintr-un grup de firme ce a condus în mod automat la concluzia că prețurile practicate în relațiile comerciale cu persoanele afiliate nu respectă principiul de piață, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat evoluția financiară a societății pe o perioadă de 4 ani fiscali, în care activitatea a fost încheiată cu pierdere, și a rezultat că starea de lucruri prezentată nu are determinări care să țină de:

- costuri ridicate de achiziție a materiei prime – materia primă (chereștea) nu presupune cheltuieli mari de transport, dat fiind că aceasta este achiziționată de la producători autohtoni;

- cheltuielile cu forța de muncă – salariile plătite nu sunt la un nivel ridicat;

- cheltuieli de valorificare a producției – strategia de afaceri nu a presupus stabilirea de prețuri mici de valorificare a producției, pentru intrarea pe piețe noi sau majorarea cotei pe o piață existentă, societatea având asigurată valorificarea întregii producții către clienți din grup;

- politici guvernamentale nefavorabile – nu s-au făcut referiri la eventualele politici guvernamentale care să fi influențat dezaforabil strategia de afaceri a societății;

- condiții economice deosebite – societatea nu a menționat că au existat astfel de condiții cu efecte negative în desfășurarea activității și în rezultatele acesteia.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia: „*organele de inspecție fiscală au apreciat, în mod eronat, efectuarea ajustării veniturilor aferente livrărilor către firmele afiliate prin utilizarea metodei cost plus modificată, metodă diferită de metoda comparării prețurilor utilizată de societate în documentarea caracterului de piață al tranzacțiilor realizate cu entități afiliate*”, se reține că schimbarea metodei s-a bazat pe faptul că organele de inspecție fiscală au întâmpinat dificultăți în aplicarea metodei alese de societate și au constatat că în stabilirea prețurilor de vânzare nu au fost respectate principiile care definesc metoda indicată de societate, respectiv metoda comparării prețurilor.

În ceea ce privește aspectul susținut de societate și anume că metoda aplicată de organele de inspecție fiscală este o metodă tranzacțională de profit și anume, metoda marjei nete și nu metoda cost – plus, reținem din documentele anexate la dosarul cauzei că în determinarea nivelului cu care au fost ajustate veniturile (doar a veniturilor din valorificarea producției obținute), cheltuielile de exploatare luate în calcul au fost doar cele aferente obținerii producției și nu cheltuielile de exploatare înregistrate de societate în totalitate, organele de inspecție fiscală luând în calcul o marjă a profitului din exploatare și nu a profitului înainte de impozite și dobânzi.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia în urma identificării unor diferențe de prețuri între tranzacția controlată și cea independentă, prețul din tranzacția independentă ar fi trebuit să fie folosit pentru scopuri de ajustare, reținem că societatea a pus la dispoziție (prin dosarul prețurilor de transfer) doar un număr limitat de documente pentru exemplificarea metodei comparării prețurilor (acestea nefiind aferente unei relații furnizor–client în întregime ea), fapt care nu oferă o imagine completă a tranzacțiilor afiliate derulate de societate în perioada 01.01.2007-31.12.2010.

Se reține că metoda cost plus a fost considerată ca fiind cea mai potrivită pentru a stabili o imagine justă pentru toate tranzacțiile afiliate derulate în perioada verificată, având în vedere că în timpul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală nu au putut stabili o legătură dintre costurile de producție/produs și prețurile practicate de societate aceasta declarând că prețul de vânzare este cel la care se raportează când înregistrează în evidența contabilă producția obținută *„ca urmare a specificului activității și pe baza politicilor contabile, pentru determinarea costului produselor finite, societatea a utilizat metoda costului standard. Metoda de calculație a costului standard a produselor finite se bazează pe luarea în considerare a unui preț de înregistrare standard (prestabilit) calculat la nivelul prețului de vânzare diminuat cu un procent. Prețurile de vânzare sunt revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile de piață existente la momentul respectiv.”*

Conform prevederilor art.11 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.25 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aplicarea metodei comparării prețurilor se face:

*„.....prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate”,* argumentul societății potrivit căruia cantitățile tranzacționate nu influențează prețul nu este susținută cu documente, fiind bazată pe experiența comercială a societății, în condițiile în care practica economică demonstrează contrariul.

În comentariile prezentate la solicitarea de completare a Dosarului prețurilor de transfer se face mențiunea că *” Fabricile .X. au agreat atât cu societatea contestatoare cât și cu furnizorii independenți termeni comerciali de livrare similari, ceea ce înseamnă că Fabricile .X., ca părți testate cu ajutorul comparabilelor interne, nu sunt expuse unor riscuri diferite în cazul tranzacțiilor controlate față de cele efectuate cu părți independente. Mai exact transportul și riscurile de livrare aferente bunurilor achiziționate de Fabricile .X. nu este în responsabilitatea Fabricilor .X. ci sub angajamentul furnizorilor.”*

Din documentele anexate dosarului cauzei reținem că față de această situație referitoare la riscuri, societatea nu a prezentat comentarii privind factorii care au influențat relațiile comerciale dintre ea și Fabricile.X. și au condus la înregistrarea de diferențe dintre prețurile din relațiile controlate și cele independente.

Se reține din raportul de inspecție fiscală faptul că în urma analizării Dosarului prețurilor de transfer, întocmit pentru perioada 01.01.2007-30.09.2010



și completările depuse de societate, organele de inspecție fiscală au constatat aspecte care au condus la concluzia că nu s-a aplicat în toate tranzacțiile efectuate cu persoanele afiliate metoda prețurilor comparabile necontrolate, existând tranzacții în care există diferențe între cele două prețuri.

Totodată, reținem că organele de inspecție fiscală nu au dispus de informații suficiente privind îndeplinirea condițiilor de comparabilitate a furnizorilor independenți cu S.C. .X. S.R.L., comparabilitate din punct de vedere al volumului tranzacțiilor, al condițiilor de transport, al condițiilor de asigurare și al poziției furnizorului în lanțul de producție/ distribuție, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor tranzacțiilor cu persoane afiliate prin schimbarea metodei folosite de societate în dosarul prețurilor de transfer prezentat.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor S.C. .X. S.R.L. și în consecință au diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei reprezentând venituri suplimentare aferente livrărilor către firme afiliate în perioada 01.01.2007-31.12.2010, atâta timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice aplicarea metodei comparării prețurilor în determinarea prețurilor de transfer, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: “**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: “**11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat**”, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu veniturile suplimentare în sumă de .X. lei ca urmare a ajustării prețurilor de transfer.

**2.2. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând venituri impozabile din provizioane reluate și a sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, în perioada verificată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației referitor la aceste venituri și cheltuieli.**

**În fapt**, în anul 2006, societatea a constituit în conformitate cu prevederile pct.121 și 122 din H.G. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile cu directivele europene, provizioane pentru clientul extern SC **.X.**, în sumă totală de **.X.** lei, din care pentru facturi neachitate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, în sumă de **.X.** lei. În conformitate cu prevederile art.21 alin.1 și 3 lit.c) coroborate cu prevederile art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea au fost considerate în procent de X %, respectiv în sumă de **.X.** lei cheltuieli deductibile în momentul constituirii.

La data de 31.12.2010, societatea a lichidat provizionul constituit prin contul de venituri 7814 „venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante”, fără a aplica pentru suma de **.X.** lei tratamentul fiscal, reglementat de art.20 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroro venituri neimpozabile sunt cele aferente reluării provizioanelor nedeductibile, și ca urmare organele de inspecție fiscală au constatat venituri impozabile suplimentare la data de 31.12.2010 în sumă de **.X. lei**, cu această sumă s-a diminuat pierderea fiscală pentru anii în cauză.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal constând în cheltuieli cu diferențele de curs aferente datoriilor în valută pe termen lung în sumă de **.X. lei** în anul 2007.

Din verificarea cheltuielilor înregistrate în cont 628 “servicii SG “ și a documentelor justificative prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009 și 2010 societatea a înregistrat suma de **.X.** lei reprezentând contravaloarea facturilor emise de **.X. X.** Aceste cheltuieli în sumă de **.X. lei** sunt considerate de organele fiscale ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În timpul controlului s-au solicitat mai multe fișe tehnologice și calculații de cost privind costurile efectiv înregistrate, ca urmare a procesului de producție, din care a rezultat că societatea înregistrează pierderi tehnologice nenormate și ca produsele finite și semifinite sunt vândute și sub prețul de cost. Acesta poate constitui un motiv pentru care societatea înregistrează pierderi în perioada verificată 01.01.2007-31.12.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează cheltuieli tehnologice mai mari decât cele normate prin Decizia nr. **.X./2008** înregistrată sub nr.5A/2008 privind stabilirea randamentului normat de determinare a consumului normat de cherestea verde pe fiecare tip de esență.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.22 și pct.23 din Titlul II Impozit pe profit din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, consumurile tehnologice nenormate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit. Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și a situației centralizate a consumurilor normate și nenormate de chereștea pe perioada ianuarie 2007-septembrie 2010 întocmită de societate la solicitarea echipei de control că suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu pierderile tehnologice nenormate este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat suplimentar cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă totală de **.X. lei** în perioada 2007-2010 astfel:

- cheltuieli cu diferențele de curs aferente datoriilor în valută pe termen lung în sumă de **.X. lei**;
- cheltuieli cu serviciile în sumă de **.X. lei**;
- cheltuieli cu consumurile tehnologice nenormate în sumă de **.X. lei**.

Prin contestație S.C. **.X. S.R.L.** deși contestă măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **.X.** dispusă prin Dispoziția nr. **.X./ 2012** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, prin contestația formulată societatea nu aduce argumente decat pentru diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.X. lei** aferentă veniturilor suplimentare stabilite ca urmare a ajustării prețurilor de transfer, nu și pentru suma de **.X. lei** reprezentând venituri impozabile suplimentare și suma de **.X. lei** reprezentând cheltuielile nedeductibile fiscal.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.206 (1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează :

- „1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*
- c) motivele de fapt si de drept;*
  - d) dovezile pe care se întemeiază; [...]*”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente*

*de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Dispoziția de măsuri nr. **.X./ 2012** privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*, și art.250 *„Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, coroborat cu prevederile art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. **.X.** în dosarul **.X./ .X./2009**, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 zile în care se poate și formula contestația administrativ iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Având în vedere cele reținute mai sus cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu veniturile impozabile din provizioane reluate în sumă de **.X.** lei și a cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de **.X.** lei, urmează a se respinge

contestatia ca **nemotivata** în baza prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele retinute la cap.III pct.2, în baza prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată** contestația formulată de S.C. **.X.** S.R.L. împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu veniturile suplimentare în sumă de **.X.lei**, cu suma de **.X. lei** reprezentând venituri impozabile din provizioane reluate și a sumei de **.X. lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, stabilite prin Dispoziția nr. **.X./ 2012** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și menținerea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu respectivele sume.

**3. În ceea ce privește măsurile dispuse prin Dispoziția nr. .X./ 2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la:**

**1.1. - înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor suplimentare în sumă totală de: .X. lei;**

**3.1. - înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor finite și semifabricatelor,**

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, in condițiile in care Dispozitia de masuri se referă la stabilirea de măsuri în sarcina contribuabilului și nu cuprinde impozite, taxe, contributii sau accesorii stabilite in sarcina contribuabilului.**

**În fapt,** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscala nr. **.X./ 2012**, s-a dispus societății, în baza prevederilor art.105 alin.9 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile și completările ulterioare:

- înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor suplimentare în sumă totală de: **.X. lei;**

- înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor finite și semifabricatelor.

În timpul inspecției fiscale s-a constatat de către organele de inspecție fiscală că S.C. **.X.** S.R.L. valorifica producția obținută sub valoare de cost a acesteia, iar în baza informațiilor cuprinse în dosarul prețurilor de transfer prezentat în timpul inspecției fiscale, s-a concluzionat că prețurile practicate în tranzacțiile cu clienții care fac parte din Grupul **.X.** nu sunt la nivelul prețurilor de piață.

Având în vedere acest aspect organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea ajustării veniturilor aferente livrărilor către firmele afiliate, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective cu suma de **.X.** lei.

De asemenea, în timpul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. **.X.** S.R.L. a înregistrat în contabilitatea financiară producția obținută la un cost standard, inferior costului de producție. Diferența dintre costul efectiv al producției și costul standard nu este evidențiat distinct în contabilitatea financiară, astfel fiind imposibilă determinarea valorii stocurilor la prețul de producție.

Prin contestația formulată, S.C. **.X.** S.R.L. referitor la înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor suplimentare în sumă totală de **.X.** lei, susține că: *„organele de inspecție fiscală ar trebui să țină cont de prevederile legale menționate și să aibă în vedere numai reconsiderarea din punct de vedere fiscal a evidențelor societății, susținând că nu există un temei legal în baza căruia să se dispună înregistrarea în evidențele contabile ale societății a veniturilor suplimentar constatate”.*

Totodată, S.C. **.X.** S.R.L. referitor la înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor finite și semifabricatelor, susține că: *“maniera de evidențiere a stocurilor de produse finite și semifabricate corelată în permanență cu prețuri de vânzare care sunt revizuite periodic nu creează distorsiuni și nu influențează deciziile utilizatorilor de situații financiare și astfel neîncadrându-se ca și o eroare ce ar trebui corectată.”*

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”, coroborat cu prevederile art.206 alin.2 din același act normativ:*

*“Forma și conținutul contestației*

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal. [...]*”

Totodată, art.209 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

*„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;*

*b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, competentă conform art.36 alin.(3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;*

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele*

centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum”, iar potrivit art.209 alin.2 din același act normativ:

*„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Conform pct.1 din anexa nr.2 la O.M.F.P. nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală:

*„Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată pct.5.3 din O.M.F.P. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

*„Alte acte administrative fiscale pot fi: **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc.”*

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsurile stabilite în sarcina **S.C. .X. S.R.L.** prin Dispoziția nr. **.X./ 2012** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală vizează înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor suplimentare în sumă de **.X.** lei și înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor finite și semifabricatelor, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului emitent al actului atacat, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a acestor măsuri, potrivit art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare D.G.F.P. **.X.** în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind



aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată** a contestației formulată de S.C. **.X.** S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **.X./ 2012** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice **.X.**, cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de **.X. lei**.

**2. Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor și transmiterea dosarului la organul emitent al actului atacat pentru contestația formulată de S.C. **.X.** S.R.L. împotriva măsurilor:

1.1. - înregistrarea în evidența contabilă a veniturilor suplimentare în sumă totală de: **.X. lei**;

3.1. - înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor între prețul standard (prestabilit) și costul de producție al produselor finite și semifabricatelor, precum și pentru măsura de înregistrare în Registrul de evidență fiscală a pierderii stabilite de organul de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei**, stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **.X./ 2012**.

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

**DIRECTOR GENERAL,**

**X**

Șef serviciu:

X

Consilier superior:

X

Sef birou juridic

X