

DECIZIA nr. 386 din 2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**S.C. XXX S.R.L.**  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/23.02.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre D.G.R.F.P. Iasi cu adresa nr. X/18.02.2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/23.02.2016, cu privire la contestatia **S.C. XXX S.R.L.**, avand cod de inregistrare fiscala RO X, cu sediul social in Bucuresti, strada X, reprezentata legal prin administrator X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/27.07.2015 (copie) si nr. X/30.07.2015 (original), il constituie anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IS X, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Iasi in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IS X, comunicate prin posta si confirmate de primire in data de **08.07.2015**, pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei - impozit pe profit suplimentar;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere impozit pe profit;
- X lei - penalitati intarziere impozit pe profit.

Dosarul contestatiei a fost trimis de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Iasi, cu adresa nr. X/31.07.2015, catre D.G.R.F.P. Iasi care ulterior, cu adresa nr. X/18.02.2016, l-a retransmis spre competenta solutionare catre D.G.R.F.P. Bucuresti.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. XXX S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I. S.C. XXX S.R.L. solicita** anulara in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. F-IS X, pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand impozit pe profit si accesorii si anulara diminuarii pierderii fiscale cu suma de X lei.

Societatea sustine, in esenta, urmatoarele:

1. Inspectorii fiscali, dupa solicitarea si acceptarea dosarelor preturilor de transfer depuse de societate au efectuat o ajustare a veniturilor societatii, cu suma totala de X lei si in acelasi timp au considerat nedeductibile cheltuieli in suma de X lei (nota noastra: in actul fiscal acestea sunt in suma de X lei. In anul 2013 cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspectie fiscala sunt in suma de X lei fata de numai X lei inscrise in contestatie).

Arata societatea ca nu s-au admis ca si cheltuieli deductibile cheltuielile deduse de societate in legatura cu serviciile prestate de X Austria GmbH, constand in activitatile desfasurate de dl. X in calitate de persoana detasata pentru a ocupa functia de Director

General/Administrator in cadrul societatii, pentru a lucra in intregime in beneficiul societatii, conform prevederilor contractuale.

Serviciile s-au prestat de X Austria GmbH in baza contractului de sub-antepriza nr. 21/2005 si anexele acestuia.

Pentru anul 2011, prin anexa 1/01.11.2010 la contractul nr. 21/2005, partile au stabilit ca serviciile prestate vor consta in prestatii de suport vanzari si marketing, acestea urmand sa fie efectuate de catre dl. X. In plus fata de aceasta anexa, pentru a asigura cadrul legal pentru desemnarea d-lui X ca si Director General/Administrator la XXX, partile au semnat contractul de detasare nr. ROAT01/2011, prin care se prevede:

- X Austria GmbH il numeste pe X in calitatea de Director General/Administrator al XXX, pentru perioada 01.07.2011 - 30.06.2012;

- Pe perioada de detasare X Austria GmbH este responsabila pentru plata salariilor si altor beneficii catre dl. X (X euro pe luna, brut) si va percepe din partea XXX o suma lunara echivalenta cu costurile legate de detasarea dlui X;

- Impozitul pe veniturile din salarii este platit in Romania de catre dl. X, iar contributiile sociale aferente veniturilor salariale sunt platite in Austria de catre X Austria GmbH.

Pentru anul 2012 partile au incheiat, in data de 22.12.2011, anexa 24 la contractul nr. 21/2005, prin care au stabilit ca serviciile prestate vor consta in prestatii de suport vanzari si marketing, acestea urmand sa fie efectuate de catre dl. X. Suma prevazuta in aceasta anexa este de X euro/luna si incepand cu 01.12.2012, prin anexa 25A s-a stabilit majorarea pretului la X euro/luna.. In aceste anexe s-a mentionat ca XXX suporta costurile de transport si cazare pentru dl. X. S-a incheiat si contractul de detasare nr. ROAT01/2012 cu aceleasi prevederi ca si contractul de detasare din 2011, diferind doar venitul brut lunar acordat acestuia (X euro) si perioada valabilitatii stabilita ca 01.07.2012 - 30.06.2013.

Pentru anul 2013, partile au incheiat anexa 25 la contractul nr. 21/2005, prin care au stabilit ca serviciile prestate vor consta in prestatii de suport vanzari si marketing, acestea urmand sa fie efectuate de catre dl. X. S-a mentionat ca XXX suporta costurile de transport si cazare pentru dl. X. In plus fata de aceasta anexa, pentru a asigura cadrul legal pentru desemnarea d-lui X ca si Director General/Administrator la XXX, partile au semnat contractul de detasare nr. ROAT01/2013, cu aceleasi prevederi ca si contractul de detasare din 2012, diferind perioada de detasare care este 01.07.2013 - 30.06.2014.

In perioada 2011-2013 X GmbH, pentru serviciile prestate constand in desemnarea dlui X drept Director General/Administrator, pe baza rapoartelor de activitate intocmite de dl. X, care detaliau tipul activitatilor desfasurate de acesta in beneficiul exclusiv al XXX, al carui Director General/Administrator este, a facturat lunar catre XXX, costurile cu acesta.

Aspectele de mai sus au fost prezentate si in dosarul preturilor de transfer depus, odata cu contractele si anexele mentionate, la organele de inspectie fiscala. In plus societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala un numar de 16 bibliorafuri si un dosar de documente justificative care atesta prestarea efectiva a serviciilor.

**Serviciile prestate indeplinesc conditiile de deductibilitate prevazute la art. 21 alin. 4 lit. m, detinandu-se contract, dovedindu-se ca acestea sunt efectiv prestate si sunt necesare activitatii economice a societatii.**

**Prevederile legale retinute de inspectorii fiscali (punctul 41 din Normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal) nu sunt aplicabile in speta. Aceste prevederi**

trebuie interpretate in sensul ca acele costuri care trebuie deduse la nivelul societatii-mama sunt numai "activitati ale actionarilor" de natura celor prezentate la lit. a) - c) de la pct. 7.10 din Liniile Directoare OECD. Intrucat XXX nu ar fi putut functiona fara un Director General/Administrator, conform legii societatilor comerciale nr. 31/1990, rezulta ca ar fi folosit serviciile prestate indiferent daca erau prestate de o persoana independenta sau o persoana afiliata.

Constatarile organelor de inspectie fiscala sunt contradictorii din moment ce desi reincadreaza serviciile in cauza ca si costuri cu drepturi salariale convenite unui Director General/Administrator considera ca astfel de costuri nu sunt deductibile. Tot contradictorie este si retinerea ca preturile intre partile afiliate sunt la nivelul preturilor de piata iar, pe de alta parte, se inlatura dreptul de deducere.

Societatea nu este de acord cu ajustarea de venituri efectuata de organele de inspectie fiscala. Codul fiscal si Liniile Directoare OECD nu prevad ajustarea la valoarea mediana. Astfel Ordinul ANAF nr. 222/2008 contravine prevederilor acestora.

In virtutea principiului accesoriul urmeaza principalului solicita anularea accesoriilor aferente impozitului pe profit suplimentar.

Ataseaza contestatiei copie dupa actele contestate si adresele prin care au fost transmise organelor de inspectie fiscala documentele invocate in cuprinsul contestatiei.

**II. Urmare inspectiei fiscale** privind taxa pe valoarea adăugată si impozitul pe profit aferente perioadei 01.01.2011 - 31.05.2014 respectiv 01.01.2011 - 31.12.2013, prin decizia de impunere contestata, **organele de inspectie fiscală** ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice Iasi, au stabilit pentru S.C. XXX S.R.L., impozit pe profit suplimentar, TVA suplimentara si accesorii aferente acestora.

Pentru impozitul pe profit a fost stabilita o baza impozabila suplimentara in suma de X lei, reprezentand venituri suplimentare din ajustarea veniturilor si cheltuieli stabilite ca nedeductibile fiscal, cu urmatoarea componenta:

A	B	C	D = B+C	E	F = D - E	G
ANUL	Diferenta venit	Chelt. neded.	Baza impozabila suplim.	Diminuare pierdere fiscala	Profit imp. supl.	Impozit profit supl. (F * 16%)
2011						
2012						
2013						
TOTAL						

Diferenta de venit s-a stabilit prin ajustarea veniturilor realizate de la persoane afiliate, prin aplicarea valorii marjei EBIT, influentata cu valoarea medianei.

Cheltuielile nedeductibile s-au stabilit prin considerarea ca aplicabile societatii a prevederilor pct. 41 din Normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal, ce prevad ca intre persoanele afiliate cheltuielile de administrare, management sau functii similare sunt deduse la nivel central si nu de catre filiale. In acest sens societatea nu poate justifica necesitatea prestarii acestora decat in scopul administrarii si conducerii activitatilor desfasurate si nu in scopul obtinerii de venituri impozabile. Nu se justifica oportunitatea, necesitatea sau realitatea acestora si nu se prezinta modul de includere in valoarea veniturilor inregistrate. Nefiind recuperate prin veniturile din exploatare, societatea inregistrand si pierdere in anii 2012 si 2013, nu pot fi considerate deductibile din profitul fiscal.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar s-au calculat accesorii aferente perioadei 26.04.2015 - 29.06.2015.

Decizia contestata cuprinde temeiurile de drept ce au stat la baza emiterii.

Intre constatările înscrise în RIF-ul din 03.07.2015, referitoare la cheltuielile nedeductibile, se enumera și următoarele constatari:

- din analiza bilanțurilor contabile pentru anii 2011 - 2013 și a balanțelor de verificare prezentate pentru aceste perioade, s-a constatat că veniturile realizate nu reușesc să acopere toate costurile de funcționare, fiind incomplet justificate prin dosarul preturilor de transfer prezentat, iar pentru costurile de vânzări & marketing, nu se justifică oportunitatea, necesitatea sau realitatea și nu se prezintă modul de includere în valoarea veniturilor înregistrate;

- în cuprinsul dosarului prezentat nu se justifică pierderile fiscale înregistrate în cursul perioadei fiscale verificate, modul de includere în veniturile înregistrate a serviciilor transmise de grup, precum și necesitatea acestora astfel încât fiecare sumă facturată de X Austria GmbH să fie justificată de un beneficiu identificabil și previzibil în mod justificat. Trebuia să se demonstreze dacă suma facturată, este în conformitate cu principiul lungimii de braț, astfel încât prețul serviciilor intra-grup să fie cel pe care companii independente l-ar fi perceput și respectiv plătit în circumstanțe comparabile;

- din documentele prezentate de societate a rezultat că 90% din cheltuielile facturate de X Austria sunt pentru salarizarea activității d-lui X în calitate de Director General/Administrator al XXX, care include activitățile menționate în contractele de detașare și nu contravaloarea unor servicii de marketing și vânzări prestate în mod special.

- conform art. 11 alin. 1 din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au procedat la reîncaadrarea cheltuielilor facturate de X Austria ca fiind cheltuieli aferente serviciilor de administrare și conducere efectuate în baza contractelor de detașare în străinătate încheiate și nu cheltuieli de marketing și vânzări.

În concluzie s-a reținut că sunt aplicabile contribuabilului verificat prevederile pct. 41 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal, în sensul că nu poate justifica necesitatea prestării acestora decât în scopul administrării și conducerii activităților desfășurate.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

**III.1** **Cu privire la considerarea de către organele de inspecție fiscală ca nedeductibile a cheltuielilor de administrare și conducere deduse de societate, în suma de X lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal ca nedeductibile cheltuielile cu salarizarea administratorului/directorului general al societății, facturate de o societate afiliată ce i-a achitat acestuia drepturile pentru activitatea desfășurată, stabilind că nu se justifică oportunitatea, necesitatea sau realitatea acestora și nu se prezintă modul de includere în valoarea veniturilor înregistrate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat și stabilit dacă societatea ar fi folosit aceste servicii și dacă ar fi fost o persoană independentă.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor cu serviciile facturate de persoana afiliata X Austria (ce detine 70% din capitalul social), pentru activitatea domnului X - Director General/Administrator al XXX detasat la X Austria - pe care le-a reincadrat ca fiind cheltuieli aferente serviciilor de administrare si conducere efectuate in baza contractelor de detasare in strainatate si nu cheltuieli de marketing si vanzari. In concluzie s-a retinut, in decizia contestata, ca societatea nu poate justifica necesitatea prestarii serviciilor in cauza decat in scopul administrarii si conducerii activitatilor desfasurate si nu in scopul obtinerii de venituri impozabile. In acelasi timp s-a retinut ca societatea nu a facut dovada utilizarii acestor servicii in scopul obtinerii de venituri impozabile si nu se justifica oportunitatea, necesitatea sau realitatea acestora si nu se prezinta modul de includere in valoarea veniturilor inregistrate. In plus s-a mentionat ca nu putea fi ceruta o remuneratie pentru costurile cu serviciile de management, marketing transmise de societatile din grup intrucat nu sunt recuperate prin veniturile din exploatare realizate, ceea ce face ca acestea sa nu poata fii considerate deductibile din punct de vedere fiscal.

Contestatarul sustine ca nu ii sunt aplicabile prevederile pct. 41 din normele metodologice de aplicare a art. 11 din Codul fiscal, astfel cum s-a retinut de organele de inspectie fiscala, in sensul ca acele costuri care trebuie deduse la nivelul societatii-mama sunt legate numai de "*activitati ale actionarilor*" si nu activitati exclusive ale unui Director General/Administrator al XXX indeplinite in aceasta calitate, fara de care societatea nu ar fi putut functiona, conform legii societatilor comerciale nr. 31/1990, deci ar fi folosit serviciile prestate indiferent daca erau prestate de o persoana independenta sau o persoana afiliata. Totodata arata ca prin documentele prezentate organelor de inspectie fiscala au dovedit necesitatea si realitatea serviciilor prestate, aspecte consemnate de altfel in raportul de inspectie fiscala.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 197 din Legea societatilor nr. 31/1990, cu modificarile si competarile ulterioare:

*"Art. 197. - (1) Societatea este administrată de unul sau mai mulți administratori, asociați sau neasociați, numiți prin actul constitutiv sau de adunarea generală."*

Se retine ca numirea unui administrator este obligatorie si necesara pentru o societate, aceasta neputand functiona altfel.

Organele de inspectie fiscala, prin aplicarea dreptului sau de a reincadra o tranzactie, au stabilit ca serviciile in cauza reprezinta servicii de administrare si conducere efectuate in baza contractelor de detasare in strainatate. Astfel se confirma chiar de organele de inspectie fiscala realitatea prestarii serviciilor facturate de X Austria, ca fiind aferente activitatii desfasurate de dl. X - Director General/Administrator al XXX, care, in baza unor contracte intitulate "*de detasare*", ce prevad ca pentru activitatea destinata exclusiv administrarii activitatii contestatarei, dl. X este salarizat de X Austria, ce factureaza petentei cheltuielile cu acesta.

Prin urmare nu se intelege de ce organele de inspectie fiscala considera in acelasi timp ca serviciile facturate nu au fost prestate si nu au fost necesare societatii din moment ce reincadreaza serviciile ca fiind servicii de administrare si conducere efectuate de administratorul societatii, societate ce nu poate functiona fara un administrator, in conditiile in care nu se arata ca societatea ar avea si un alt administrator/director general.

Potrivit prevederilor art. 11 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 si pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a art. 11 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare:

*"ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic*

sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...].

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. [...].”

Norme metodologice:

ART. 11.

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt. Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Organele de inspectie fiscala nu precizeaza de ce considera serviciile in cauza drept servicii de administrare și conducere din interiorul grupului, in sensul termenilor utilizati la pct. 41 din normele metodologice. Domnul X are calitatea de administrator al societatii si prin urmare activitatile sale desfasurate in aceasta calitate sunt destinate exclusiv petentei si nu unei alte societati din grup. Este irelevant faptul ca in calitatea sa de angajat al societatii afiliate din Austria, poate fi supus pentru activitatea sa controlului acestei societati, date fiind relatiile de subordonare existente, deoarece primeaza activitatea de administrator si nu modul in care acesta ia deciziile in exercitarea activitatii sale. Dealtfel din actele depuse la dosarul contestatiei nu rezulta efectuarea unor acte de administrare și conducere din interiorul grupului, la dosar nefiind depuse documente de contestatoare sau organele fiscale din care sa rezulte administrarea si conducerea societatii din Romania de catre societatea din Austria, ci efectuarea unor acte de administrare și conducere din partea administratorului societatii, asa cum se stabileste chiar prin reincadrarea tranzactiilor efectuata de organele de inspectie fiscala, ce au avut in vedere continutul economic al tranzactiilor.

In plus, pe langa faptul ca nu se justifica de organul de inspectie fiscala de ce a considerat serviciile in cauza ca servicii de administrare și conducere din interiorul grupului, nici cel putin in faza combaterii argumentelor contestatoarei prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nu se formuleaza rationamente contrare sustinerilor petentei referitoare la neincadrarea in prevederile pct. 41 al normelor metodologice la art. 11 din Codul fiscal.

Singura argumentatie a organelor de inspectie fiscala, referitoare inasa la conditiile intrinseci punctului 41 din Normele metodologice si nu la incadrarea serviciilor in cauza ca servicii de administrare și conducere din interiorul grupului, consta in a considera ca

societatea nu a facut dovada utilizarii acestor servicii in scopul obtinerii de venituri impozabile, nefiind recuperate prin veniturile din exploatare. Aceasta argumentatie nu este insa lamuritoare, intrucat o societate nu poate functiona si in consecinta nu poate obtine venituri in lipsa unui Administrator/Director general, cu exceptia unor cazuri specifice (ex: insolventa) a caror incidenta in cauza nu este dovedita. Prin urmare serviciile de administrare a unei societati, cum este in prezenta speta, nu pot fi decat in scopul obtinerii de venituri si a cere unei societatii sarcina sa dovedeasca realizarea de venituri din activitatea de administrare a societatii apare ca o pretentie excesiva si nejustificata. Nici afirmatia ca prin veniturile din exploatare nu se recupereaza costurile cu serviciile de administrare nu este elocventa, in masura in care aceasta a avut in vedere si faptul ca societatea a inregistrat pierdere neta in anii 2012 si 2013, intrucat pierderea reprezinta o diferenta intre totalitatea cheltuielilor si totalitatea veniturilor si nu poate fi atribuita strict unei anumite cheltuieli ce nu poate fi apreciata ca nefiind necesara.

Chiar daca s-ar admite incidenta regulilor prevazute pentru preturile de transfer, inclusiv prevederile pct. 41 din Normele metodologice, se retine ca aceasta nu ar duce la inlaturarea totala de la deductibilitate a costurilor de administrare si doar la ajustarea acestora la nivelul preturilor de piata al serviciilor in cauza, atata timp cat aceste costuri sunt legate de activitatea unui administrator unic al societatii si activitatea sa s-a desfasurat exclusiv pentru conducerea si administrarea societatii, ținând seama că petenta ar fi folosit aceste servicii (ale administratorului asa cum au fost reincadrate) și dacă ar fi fost o persoană independentă.

Potrivit art. 7 alin. (2) și (3), art. 65 alin. (2), art. 94 si art. 105 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 7 Rolul activ*

*(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”*

*potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare”;*

*„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”;*

*"Art. 105. - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".*

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

Norme metodologice:

Art. 105

**"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale."**

Se retine că, potrivit normelor legale sus-citate, organul de inspectie fiscala are obligatia de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, de a determina corect situația fiscala a contribuabilului, avand in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. Organele de inspectie fiscala s-au limitat la a considera aplicabile anumite prevederi legale privind preturile de transfer intre persoane afiliate, ce in cuprinsul lor, in anumite situatii, prevad si nedeductibilitatea unor cheltuieli, fara a examina daca situatia de fapt analizata se incadreaza in ipoteza reglementata de norma legala. Aceasta analiza era cu atat mai mult posibila, cu cat chiar organele fiscale au procedat la reincadrarea tranzactiilor in cauza stabilind continutul economic al acestora si realitatea prestarii serviciilor.

Fata de considerentele expuse in solutionarea acestui capat de cerere se va proceda la desfiintarea deciziei contestate pentru baza impozabila stabilita suplimentar, diminuandu-se baza impozabila stabilita suplimentar in suma de X cu suma de X lei, in consecinta desfiintandu-se decizia pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei reprezentand impozit pe profit suplimentar si accesorii aferente.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

*“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”*

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 2906/2014;

*"11.5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.*

*11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriiilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "*

Fata de cele mai sus mentionate organele fiscale vor proceda la reanalizarea neadmiterii la deducere a cheltuielilor in suma de X lei, tinand cont de considerentele din prezenta decizie.

**III.2 Cu privire la ajustarea de catre organele de inspectie fiscala a veniturilor de la persoanele afiliate prin majorarea acestora cu suma de X lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat suma veniturilor de la persoane afiliate in conditiile in care societatea prin argumentele formulate nu dovedeste o alta situatie de fapt si de drept.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au ajustat preturile de transfer la valoarea mediana a preturilor de piata cuprinse in dosarul preturilor de transfer prezentat de societate, conform prevederilor Ordinului ANAF nr. 222/2008, stabilind astfel suplimentar venituri impozabile in suma de X lei.

Sustinerile societatii sunt ca prevederile Ordinului ANAF nr. 222/2008 contravin sau nu sunt cuprinse in prevederilor Codului fiscal si Liniilor directe OECD, deoarece



acestea din urma nu includ obligatia ajustarii la valoarea mediana. Se afirma de contestatoare ca "orice marja neta cuprinsa in intervalul inter-cuartilar corespunde criteriului valorii de piata".

**In drept**, potrivit prevederilor art. 2 din anexa 1 la Ordinul ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

*"Art. 2. - (1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.*

*(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.*

*(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare."*

Se retine ca prevederile anterior inserate nu stabilesc ca aplicarea valorii mediane pentru stabilirea preturilor de transfer se face automat, in toate cazurile, ci numai in cazul in care prețul de transfer (sau marja profitului) stabilit de contribuabil nu este cuprins in intervalul de comparare.

Asa cum rezulta din cele consemnate la pagina 7 din RIF, aspecte necontestate, in cadrul dosarului preturilor de transfer intocmit de societate s-au prezentat urmatoarele date:

- Marja EBIT a societatii pentru anul 2012 = -5,98% iar intervalul intercuartilar stabilit [-0,53% ; 6,11%] cu mediana la 2,11%,
- Marja EBIT a societatii pentru anul 2013 = -4,04% iar intervalul intercuartilar stabilit [2,21% ; 7,79%] cu mediana la 3,4%.

In acelasi timp organele de inspectie fiscala nu au fost de acord cu motivele invocate de societate in dosarul preturilor de transfer la pct. "Presiunea factorilor comerciali", pentru justificarea faptului ca indicatorul Marja EBIT s-a situat in afara intervalului general de comparabilitate.

Astfel rezulta ca aplicarea valorii mediane in stabilirea valorii de piata a tranzactiilor eferctuate cu persoanele afiliate s-a facut prin aplicarea prevederilor legale cuprinse in OPANAF nr. 222/2008.

Analiza contestatiei se face in limitele investirii, organul de solutionare a contestatiilor neputandu-se substitui contestatorului pentru motivele invocate.

Prin urmare avand in vedere ca singurul argument al contestatarei este ca prevederile Ordinului ANAF nr. 222/2008 contravin prevederilor Codului fiscal si Liniilor directoare OECD, desi nici una din prevederile acestor din urma reglementari invocate in contestatie nu interzic in mod expres utilizarea valorii mediane, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata. In plus nelegalitatea unui act normativ se poate invoca si este admisibila eventual numai pe calea unei actiuni in anulare promovata in justitie.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) si art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„ Art. 206 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază; ”

*“Art. 213 Soluționarea contestației*

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF 2906/2014, care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) **neintemeiata**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

**III.3 Cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei -aspecte procedurale**

**In fapt**, în contestație, pe lângă capatul de cerere privind anularea obligației suplimentare de impozit pe profit și anexe ale acestuia apare capatul de cerere separat privind *“anularea diminuării pierderii fiscale cu suma de X RON”*.

Prin decizia de impunere contestată s-a reținut ca urmare influențării rezultatului fiscal cu veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscale prin ajustarea veniturilor și cu cheltuielile stabilite de organele de inspecție fiscale ca nedeductibile, pentru anul 2012 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de X lei iar pentru anul 2013 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de X lei, rezultând în final, pentru fiecare an, profitul impozabil suplimentar pentru care s-a stabilit impozitul pe profit suplimentar.

Astfel diminuarea pierderii fiscale apare ca o consecință a stabilirii unei baze impozabile suplimentare, prin stabilirea de venituri suplimentare și de cheltuieli nedeductibile și nu ca o măsură independentă de baza impozabilă stabilită suplimentar și impozitul pe profit suplimentar stabilit în final.

Diminuarea pierderii fiscale declarate de contribuabil nu s-a dispus printr-un act administrativ - Dispoziție de măsuri, atacat prin prezenta contestație.

**In drept**, potrivit art. 209 din Codul de procedură fiscală aprobat prin OG nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 209 Organul competent*

(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, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către.”*

coroborat cu prevederile pct. 5.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014:

*”5.7. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale*

*suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, cat si dispozitie de masuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele doua acte administrative fiscale sunt acte distincte, competenta de solutionare fiind cea care rezulta din suma contestata aferenta fiecarui act administrativ fiscal luat individual. In situatia dispozitiei de masuri privind diminuarea pierderii fiscale, competenta de solutionare este data de suma cu care se diminueaza pierderea.”*

Rezulta din textele de lege de mai sus ca se pot contesta si solutiona separat de contestarea deciziilor de impunere măsurile de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri.

Or, petenta contesta numai o decizie de impunere, nu si o dispozitie de masuri. Diminuarea pierderii fiscale este o consecinta a stabilirii unei baze impozabile suplimentare si nu o masura separata stabilita de organele de inspectie fiscala. Contestand atat impozitul pe profit suplimentar, stabilit ca fiind 16% din diferenta intre baza impozabila stabilita suplimentar si pierderea fiscala declarata de contribuabil ( $X \text{ lei} - X \text{ lei} = X \text{ lei} \times 16\% = X \text{ lei}$ ), pe de o parte contestandu-se atat veniturile suplimentare cat si cheltuielile nedeductibile, iar pe de alta parte contestandu-se si diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei, din punct de vedere al calculului impozitului pe profit, societatea contesta de doua ori aceeaasi suma de X lei. Reinseram situatia prezentata anterior privind modul de stabilire a impozitului pe profit suplimentar:

A	B	C	D = B+C	E	F = D - E	G
ANUL	Diferen- ta venit	Chelt. neded.	Baza impozabila suplim.	Diminuare pierdere fiscala	Profit imp. supl.	Impozit profit supl. (F * 16%)
2011						
2012						
2013						
TOTAL						

Situatia privind pierderea fiscala stabilita pentru anii 2012 si 2013, in urma solutionarii contestatiei, rezulta din solutia data pentru baza impozabila stabilita suplimentar, respectiv pentru veniturile stabilite suplimentar si cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspectie fiscala, nefiind necesara o analiza separata a diminuarii pierderii fiscale.

In urma desfiintarii deciziei de impunere pentru cheltuielile nedeductibile in suma de X lei si respingerii contestatiei pentru suma veniturilor stabilite suplimentar in suma de X lei, pierderea fiscala pe anii 2012 si 2013 este in suma totala de X lei (X lei - X lei) din care X lei pentru anul 2012 si X lei pentru anul 2013.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul prevederilor art. 11 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare; pct. 41 din Normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004; art. 7 alin. (2) și (3), art. 65 alin. (2), art. 94, art. 105, art. 209 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare si pct. 5.7., pct. 10.1, pct. 11.1 lit. a), pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014; art. 2 din anexa 1 la Ordinul ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer; art. 197 din Legea societatilor nr. 31/1990:

## DECIDE

**1. Desfiinteaza in parte** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IS X, pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand X lei impozit pe profit suplimentar. X lei dobanzi/majorari de intarziere impozit pe profit si X lei penalitati intarziere impozit pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilei, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

**2. Respinge in parte** contestatia formulata de S.C. XXX S.R.L. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IS X, pentru baza impozabila stabilita suplimentar pentru impozitul pe profit in suma de X lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni, de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti.

Director General,