



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 387 10 00
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfnante.ro

DECIZIA nr. 132 / 2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. ROMANIA S.R.L., înregistrată la Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală
sub nr. 907314/X2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., prin adresa nr. .X./27.08.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/29.08.2012, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. ROMANIA S.R.L.** cu sediul social în .X., Calea X, nr.X, cam.X, sector X, având cod unic de înregistrare RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X/2005 și sediul procesual ales pentru comunicare acte de procedură în .X., Bd. G-ral. X, nr.X, et.X, sector X, prin .X., X și X SCA conform împuternicirii avocațiale seria B X/2012 anexată în original la dosarul cauzei.

Societatea contestă parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./19.07.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.07.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. și are ca obiect măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **.X. lei**.

Totodată, S.C. .X. ROMANIA S.R.L contestă și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-B .X./19.07.2012.

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 Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție

fiscală nr..X./19.07.2012 și Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012, respectiv 20.07.2012, potrivit mențiunii olografe a reprezentantului societății aplicată pe actele administrative contestate aflate în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv 17.08.2012, așa cum rezultă din scrisoarea cu valoare nr.VA.X., anexată în copie la dosarul cauzei.

Văzând 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, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. ROMANIA S.R.L.

I. S.C. .X. ROMANIA S.R.L. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./19.07.2012, precizând că organele de inspecție fiscală au făcut o confuzie între termeni deoarece, deși au încercat o argumentație în materia prețurilor de transfer care să susțină o „ajustare” pe care au impus-o prin Dispoziția contestată, vorbesc de „cheltuieli nedeductibile”, categorie strict definită de norma fiscală aplicabilă și care presupune îndeplinirea cumulativă a anumitor exigențe, altele decât cele care vizează materia prețurilor de transfer.

Societatea precizează că metoda aleasă în întocmirea Dosarului TP a fost metoda comparării prețurilor, așa cum s-a prevăzut de legislator la art.11 din Codul fiscal.

Totodată, conform art.4.9 din Convenția OECD privind prețurile de transfer „*inspectorii fiscali sunt încurajați să țină cont de judecata comercială a contribuabilului în legătură cu aplicarea principiului deplinei concurențe astfel încât analiza prețurilor de transfer să fie ancorată în realitățile afacerii. Astfel inspectorii fiscali ar trebui să înceapă analizele de prețuri de transfer din perspectiva metodei pe care contribuabilul a ales-o pentru a-și stabili prețurile*”, or organele de inspecție fiscală nu au respectat această prevedere, optând nemotivat pentru metoda marjei nete (.X.), pe care au aplicat-o greșit și nu au motivat de ce au respins metoda utilizată de contribuabil în sensul pct.23 alin. d) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea susține că prin inspecția fiscală efectuată, organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.7 alin.(3) și art.43 din Codul de procedură fiscală privind examinarea stării de fapt atunci când s-a analizat

Dosarul TP, astfel actele contestate nu îndeplinesc condițiile de validitate ele fiind nemotivate.

Astfel, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au reținut că S.C. .X. ROMANIA S.R.L. a încălcat prevederile art.2 din Anexa nr.1 din Ordinul nr.222/2008, prin aceea că nu a stabilit un grup reprezentativ de companii independente comparabile ca obiect de activitate și nu a determinat mediana și intervalele quartilare aferente grupului or, aceste prevederi sunt aplicabile în măsura în care se pune în discuție o marjă netă, metoda aleasă de societate fiind metoda comparării prețurilor, metodă înlăturată nemotivat de organele de inspecție fiscală.

Metoda comparării prețurilor (CUP), folosită de societate în considerarea modelului de business adoptată având în vedere modul de derulare a tranzacțiilor și specificul afacerii, a presupus refacturarea de costuri între persoanele afiliate, societatea prezentând organelor de inspecție fiscală documente justificative precum :

Anexa 7.1 Contractele de servicii de proiectare și dovada prestării în fapt a serviciilor ;

Anexa 7.2 Contractele de servicii de închiriere a spațiilor comerciale și dovada prestării în fapt a serviciilor ;

Anexa 7.3 Contractele de resurse umane și dovada prestării în fapt a serviciilor precum și dovada îndeplinirii condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor în conformitate cu art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ;

Anexa 7.6 Contractele de subînchiriere birouri și dovada prestării în fapt a serviciilor.

Astfel, societatea susține că prevederile art.2 din Anexa 1 a Ordinului nr.222/2008 nu sunt incidente speței, ele se aplică doar în condițiile definite la paragraful 1 al art.9 al Modelului de Convenție Fiscală privind impozitele pe Venit și Capital or, societatea a demonstrat în cadrul Dosarului TP și a arătat că în cadrul tranzacțiilor dintre persoanele afiliate X și X .X. .X. Hamburg Sucursala .X. (numită „Sucursala”) nu au fost impuse condiții speciale.

În cadrul Dosarului TP, societatea a comparat condițiile negociate cu partea afiliată „Sucursala”, respectiv prețul, termenii contractuali, circumstanțele economice etc., cu condițiile negociate de contribuabil cu piața liberă.

Pentru explicarea metodei alese în considerarea modelului de business ales, societatea a ales ca și grup reprezentativ partenerii de afaceri X, X, .X. S.A., deoarece prețul convenit cu aceștia a fost defalcat cu persoanele afiliate în funcție de cota de participare a acestora la serviciile angajate de X.

De asemenea, societatea susține că funcțiile, riscurile și activele transferate între X și persoanele afiliate au fost prezentate la pg.101 din cadrul analizei funcționale din Dosarul TP. Rolul „Sucursalei” a fost acela de a nu împovăra X cu costurile demarării proiectelor de arhitectură, construcții,

negocieri la nivel internațional, coordonare de șantier și studiu de piață, iar scopul „Sucursalei” a fost acela de a participa în capitalul dezvoltatorilor imobiliari în proiectele desfășurate și de a sprijini X prin experiența de peste 50 de ani în domeniu a grupului din care face parte.

Totodată, societatea precizează că a demonstrat în cadrul Dosarului TP că prețul agreat între persoanele afiliate pentru tranzacțiile intra-grup este același preț încheiat cu fiecare dintre partenerii de afaceri, deoarece prețul de transfer (preț intern) este o parte din prețul stabilit cu piața (preț extern) cu cei trei parteneri de afaceri.

Societatea prezintă schema refacturării pentru toate tranzacțiile intra-grup astfel:

-Pentru servicii de proiectare și managementul construcției între X – X Ro – Sucursala X, unde prețul pornit din piață = .X. Ron pentru servicii finalizate în procent de 100% conform contract ; prețul de transfer = .X. Ron pentru servicii subcontractate în procent de 60% din 100% primit din piața conform contract ; test de refacturare = .X. Ron/.X. Ron = 51%.

Astfel, Sucursala a facturat către X un preț proporțional cu contribuția sa de 60% la proiectul final de proiectare și managementul construcției X al dezvoltatorului .X. care a angajat direct X. Prin urmare, prețul de transfer reprezintă prețul de piață determinat prin negociere directă cu .X., așa cum rezultă din contractele prezentate organelor de inspecție fiscală care au omis să le analizeze.

-Pentru servicii de subînchiriere spații comerciale între .X. – .X. – Sucursala .X., unde prețul pornit din piață = .X. Ron pentru servicii finalizate în procent de 100% conform contract ; prețul de transfer = .X. Ron pentru servicii subcontractate în procent de 60% din 100% primit din piața conform contract ; test de refacturare = .X. Ron/.X. Ron = 61%.

Societatea susține că a obținut o marjă de profit de 40% din tranzacții, deoarece a revândut în piață un serviciu realizat de Sucursală, iar faptul că aceste profituri au fost acoperite de pierderile societății se datorează probușirii proiectelor din rațiuni de piață și motivat și de litigiul cu .X. și nu din cauza prețului de transfer.

-Pentru servicii de subînchiriere între .X. S.A. – .X. – .X., .X., Sucursala, din care rezultă că societatea a închiriat spații de la .X. S.A. și le-a subînchiriat persoanelor afiliate .X., .X., Sucursala, la prețul pieței de X Eur/m.p.

Societatea susține că a demonstrat că nu au existat condiții speciale între persoanele afiliate care să difere de condițiile de piață și astfel a considerat că nu este reprezentativă o analiză cu baza de date ORBIS pentru

a identifica o sumă de companii care nu sunt “nici comparabile și nici reprezentative”.

Societatea prezintă o analiză comparativă a companiilor identificate de organele de inspecție fiscală în funcție de gradul de independență BVD și respinse în opinia ei, astfel:

-X. SRL, având grad de independență A+(afiliat până la 25%), construiește blocuri, apartamente cu 3 și 4 camere. Nu au fost identificate proiecte în domeniul construcțiilor industriale, ca urmare nu respectă art.2.74 din ghidul OECD și nu se poate întocmi analiza comparativă conform secțiunii D.1.2 și art.3.39 din ghidul OECD.

-X. SRL, având grad de independență U (procentul de afiliere necunoscut), face parte din grupul .X. ROMANIA x SA parte a grupului mondial X. Proiectele dezvoltate au o suprafață mult sub suprafața în mp dezvoltată de X, iar X a fost finalizat în 2007.

-X. SRL, având grad de independență U (procentul de afiliere necunoscut), face parte din grupul de firme deținut de familia Adamescu și contravine OMFP nr.3055/2009 referitor la control.

-X. SRL, având grad de independență U (procentul de afiliere necunoscut) și controlată de grup de firme.

-X. SRL, având grad de independență A+(afiliat până la 25%), societatea nedeținând informații suficiente în piață.

-X. SRL, având grad de independență U (procentul de afiliere necunoscut), iar profilul companiei nu îndeplinește criteriile minime de comparabilitate prevăzute de art.2.74 din ghidul OECD.

S.C. .X. ROMANIA S.R.L. susține că alegerea de companii asociate încalcă principiul fundamental al legislației prețurilor de transfer, respectiv art.9 din Convenția OECD se referă la companii independente, fiecare țară își reglementează criteriile pentru independență, astfel prevederile art.7 pct 21 din Codul fiscal enunță condițiile de afiliere dintre persoane, iar persoanele care nu îndeplinesc aceste condiții sunt considerate persoane independente (necontrolate).

Societatea face precizarea cu privire la termenul de companii independente, așa cum se prevede în Convenția OECD, reprezintă două companii care nu sunt asociate una față de cealaltă, iar prin termenul de companii asociate la nivel internațional, conform art.9 1 a) și 1b) din Modelul de Convenție OECD, se înțelege :

- a) o companie a unui Stat Contractant care participă direct sau indirect în managementul, controlul sau la capitalul unei companii din alt Stat Contractant, respectiv cazul .X. SRL și .X. selectate de control.

b) aceeași persoană participă direct sau indirect în managementul, controlul sau la capitalul unei companii a unui Stat Contractant și al unei companii din alt Stat Contractant.

Totodată, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, o entitate este afiliată unei societăți dacă se află sub controlul acelei societăți, iar societatea mamă îndeplinește criteriile prevăzute la art.11 alin.(2) lit.a)-g) din același act normativ, rezultând astfel că, companiile selectate de organele de inspecție fiscală cu gradul de independență "U" se încadrează în cele 7 criterii.

De asemenea, societatea precizează că societățile selectate de organele de inspecție fiscală cu gradul "U" se încadrează fiecare în criteriile a)-g) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Societatea menționează că, în conformitate cu termenii comerciali de achiziționare ai bazei de date ORBIS de la .X., baza de date se livrează doar cu indicatorul de independente A+ bifat de programator, iar indicatorul de independente "U" ("unknown") este acceptat în analiza prețurilor doar cu condiția ca utilizatorul să se asigure din alte surse în legătură cu independența companiei alese, alegerea acestei opțiuni se face pe riscul utilizatorului.

De asemenea, societatea a prezentat extrasele de la RECOM ale companiilor identificate de organele de inspecție fiscală care nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege și având în vedere prevederile art.7 pct 21(2) din Codul fiscal, art.9 din OECD și ghidul de utilizare al bazei de date ORBIS, susține că organele de inspecție fiscală au identificat doar o singură companie independentă: .X. SRL în comparație cu grupul de reprezentativitate identificat de societate.

Astfel, societatea precizează că "poziția organului de control este nemotivată", iar actele contestate nule având în vedere că nicio companie selectată de organele de inspecție fiscală nu îndeplinește vreun criteriu de comparabilitate în conformitate cu secțiunea D.1.2 și art.2.68 din Convenția OECD care precizează "*o analiză comparativă trebuie realizată în orice caz pentru a selecta și aplica cea mai adecvată metodă de prețuri de transfer, iar procesul de selectare și aplicare a metodei marjei tranzacționale nete nu ar trebui să fie mai nefondat decât în cazul celorlalte metode*".

Ca urmare, societatea a prezentat un dosar al prețurilor de transfer complet, corect și prin care a explicat metoda aleasă în determinarea prețurilor, metodă care a fost respinsă nemotivat de către organele de inspecție fiscală care au optat pentru metoda .X. pe care a utilizat-o în mod

greșit raportându-se la venituri și cheltuieli globale și nu la venituri și cheltuieli din exploatare, cum ar fi fost corect.

Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală, prin care “faptul că societatea comercială a intrat în litigiu cu clienții și nu a mai obținut venituri din activitatea principală în anul 2009, nu înseamnă că rezultatele economice și financiare ale acesteia nu pot fi comparate cu ale altor societăți comerciale în scopul stabilirii prețurilor de transfer aferente unor tranzacții de piață liberă”, societatea susține că acestea nu aleg partea corectă în analiza de profitabilitate tipică analizei prețurilor de transfer.

De asemenea, în ceea ce privește faptul că X a înregistrat, “în anul 2009 o pierdere brută de .X. lei la o cifră de afaceri de .X. lei, cheltuieli intragrup de .X. lei, adică .X. %” în ciuda obținerii unei marje de profit de 40% din piață, societatea precizează că este un aspect care nu depinde de prețul de transfer practicat ci de cauze externe printre care schimbarea drastică a condițiilor pieței de profil, prăbușirii proiectelor de construcții și litigiului costisitor menționat mai sus.

Totodată, societatea precizează că utilizarea metodelor tranzacționale de profit sunt interzise de legislația din România și ghidul OECD în situațiile în care motivul pierderilor este de natura factorilor comerciali.

Astfel, în conformitate cu Cap.II “Metode de determinare a prețurilor de transfer”, partea I, secțiunea A, art.2.7 care precizează: “*În niciun caz nu ar trebui aplicate metodele tranzacționale de profit pentru a reflecta o supra-impozitare a companiilor doar din cauza faptului că au înregistrat profituri mai mici decât mediana (sau media), sau în a sub-evalua companiile care înregistrează profituri mai mari decât mediana (sau media). Nu există nicio justificare din punct de vedere a prețurilor de transfer de a impozita în mod suplimentar companiile care sunt de mai puțin succes decât media, sau vice-versa – de a diminua din profiturile companiilor mai de succes decât media, când motivul succesului sau insuccesului este atributiv factorilor comerciali*”, societatea susține că a explicat în detaliu în capitolul 3-5 al Dosarului TP, că deși în urma tranzacționării cu persoanele afiliate a obținut o marjă de profit de 40%, per ansamblu, societatea a obținut o pierdere din cauza factorilor comerciali (litigiu costisitor și vital) și a circumstanțelor economice (criza economică din domeniul imobiliar).

Referitor la reținerile organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că “*cei 3 (trei) cetățeni germani s-au ocupat în exclusivitate de proiectul “.X.”, deci sunt aferente principalului obiect de activitate*”, societatea precizează că partenerul de afaceri nu și-a îndeplinit obligația de a prezenta autorizația de construcție pe terenul Sema Parc, lăsând societatea să lucreze, ulterior amenințând cu încetarea abuzivă a contractului invocând varii motive, în fapt nerealizarea beneficiului estimat precum și situația dificilă în care se

regăsește societatea pe fondul crizei economice, societatea aflându-se într-o situație specială în care nu mai sunt îndeplinite principiile continuității.

De asemenea, societatea precizează că a prezentat la pg.72 și 85 din Dosarul TP situația salariilor expaților și cheltuielile totale cu personalul german, în anexa 7.5 salariul net anual stabilit pentru cei trei expați a fost de .X. eur, iar totalul cheltuielilor în anul 2009 a fost în sumă de .X. ron (echivalentul a .X. euro), cifra fiind sub cea reținută de organele de inspecție fiscală, fapt ce dovedește că nu s-a ținut cont de starea de fapt reală a societății.

Totodată, suma de .X. eur reținută de organele de inspecție fiscală ca aparținând expaților și că a fost “transferată” în România, reprezintă o confuzie, societatea susținând că suma a reprezentat totalul cheltuielilor intra-grup în anul 2009.

În consecință, societatea consideră că organul fiscal nu cunoaște materia prețurilor de transfer, emițând totodată acte administrative parțial nule și nemotivate.

În drept, societatea invocă prevederile art.205 din Codul de procedură fiscală, art.1 și 7 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ și celelalte norme invocate în contestație.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-B .X./19.07.2012 care a stat la baza emiterii Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./19.07.2012 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012 contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X., au constatat următoarele:

Perioada verificată : 01.01.2008 – 31.12.2010

Organele de inspecție fiscală au constatat că principalul obiect de activitate al societății a fost activitatea de promovare dezvoltare imobiliară pentru un complex comercial .X. din .X., pentru care a încheiat un contract de proiectare generală și management în construcții cu .X. din Germania și contracte de credit pentru realizarea investiției cu .X. din Germania, stabilind astfel că societatea se afla în relații de afiliere cu acești furnizori.

Astfel, pentru anul 2009, cu adresa nr..X./09.01.2012 organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. .X. ROMANIA S.R.L. întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, care a fost depus de aceasta, la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., cu adresa înregistrată sub nr..X./12.04.2012.

Dosarul a fost structurat pe nouă capitole, astfel:

1. Introducere
2. Informații despre grupul X
3. Informații despre contribuabilul obligat la întocmirea dosarului
4. Prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoane afiliate
5. Analiza comparativă
6. Metoda de estimare a prețului de piață
7. Studii de comparabilitate
8. Concluzii
9. Anexe

Din analiza dosarului, în conformitate cu prevederile Ordinului nr.222/2008, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt cuprinse următoarele :

- informații despre grup, respectiv structura organizatorică, descrierea generală, scurt istoric, prezentarea tranzacțiilor ;
- informații despre contribuabil, respectiv structura organizatorică, legală și operațională, scurt istoric, rezultatele financiare ;
- prezentarea tranzacțiilor cu persoane afiliate ;
- criteriile de comparare alese, respectiv caracteristicile serviciilor transferate, analiza funcțională, termenii contractuali, circumstanțele economice și strategiile de afaceri urmărite de părți ;
- metodele de estimare alese, respectiv metoda comparării prețurilor (X) fiind selecționate două societăți partenere de afaceri, respectiv clienții SC .X.SRL și .X., în vederea analizei comparative a prețurilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.2 din Anexa 1 a Ordinului nr.222/2008, respectiv nu a stabilit un grup suficient de reprezentativ de companii independente comparabile ca obiect de activitate și nu a determinat mediana și intervalele quartilare aferente grupului.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la identificarea unui grup suficient de reprezentativ de companii independente comparabile ca obiect de activitate și la stabilirea medianei și quartilelor 2 și 3 prin folosirea bazei de date Orbis pentru anul 2009, folosind următoarele criterii:

- Toate companiile active și cele cu situație necunoscută ;
- Amplasarea regională – România ;
- Statut – activ ;
- Forma de proprietate – societăți private ;
- Obiect de activitate – Dezvoltare-promovare imobiliară (Cod CAEN 4110) ;
- Categoriile de companii – medii ;
- Criteriul de independență ;

- Anii cu raportări financiare – 2008, 2009, 2010 ;
- Cifra de afaceri pentru 2008, 2009, 2010 – minim 200 lei ;
- Profit/pierdere înainte de impozitare – minim 0.

Societățile selectate de organele de inspecție fiscală în vederea realizării analizei comparative prin folosirea metodei marjei pe profit, conform criteriilor de mai sus, au fost : .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au determinat quartilele 2 și 3 ca fiind 13,40 și 13,62 și o mediană de 2,5 pentru acest indicator financiar.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea cheltuielilor pornind de la marja de profit stabilită de societate, astfel :

Total venituri 2009 = .X. lei
 Total cheltuieli 2009 = .X. lei
 Cifra de afaceri = .X. lei

Marja de profit conform societății = $\frac{\text{Venituri totale} - \text{Cheltuieli totale}}{\text{Cifra de afaceri}} =$

$$= \frac{.X. - .X.}{.X.} = -.X.\%$$

Organele de inspecție fiscală, folosind baza de date Orbis din care a rezultat o marjă de profit pentru anul 2009 de -2,5%, au procedat la recalcularea cheltuielilor astfel :

$$\frac{.X. - \text{cheltuieli}}{.X.} = -X\%$$

Cheltuieli = .X. lei

Conform celor de mai sus a rezultat o cheltuială nedeductibilă pentru anul 2009 de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Deoarece în anul 2009, ponderea cheltuielilor cu firmele din grup în total cheltuieli a fost de .X.%, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor nedeductibile astfel :

$$.X. \text{ lei} \times .X.\% = .X. \text{ lei}$$

Totodată, modul de determinare a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009 se prezintă astfel :

Venituri totale	.X. lei
Cheltuieli totale	.X. lei
Pierdere contabilă	-.X. lei
Chelt.nedeductibile	.X. lei
Pierdere de recuperat din anii precedenți	-.X. lei
Pierdere fiscală	-.X. lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în sumă de .X. lei prin diminuarea cu suma de .X. lei a pierderii fiscale declarată de societate la 31.12.2009 în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția de măsuri înregistrată sub nr..X./19.07.2012 prin care s-a stabilit ca societatea să înregistreze diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

De asemenea, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.07.2012, organele de inspecție fiscală au emis și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012.

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

1. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./19.07.2012 referitoare la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, 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 nu au acordat societății dreptul de deducere a cheltuielilor reprezentând servicii de proiectare generală și managementul construcției, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că societățile selectate de organele de inspecție fiscală nu îndeplinesc criteriile unor persoane juridice independente și totodată prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-B .X./19.07.2012, organele de inspecție fiscală nu justifică schimbarea metodei față de cea utilizată de societate.

În fapt, în anul 2009, societatea a achiziționat servicii de la furnizori externi, respectiv .X. și .X. din Germania, ambii furnizori fiind persoane afiliate, reprezentând servicii de proiectare generală și managementul construcției.

Așa cum s-a prezentat prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.07.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate reprezintă tranzacții între persoane afiliate, iar prețul la care se transferă serviciile în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate **reprezintă preț de transfer**.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea dosarului prețurilor de transfer din care a rezultat că la determinarea prețurilor de transfer societatea a ales metoda comparării prețurilor (X) fiind selecționate două societăți partenere de afaceri, respectiv clienții SC .X.SRL și .X..

În urma verificării dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.2 din Anexa 1 a Ordinului nr.222/2008, respectiv nu a stabilit un grup suficient de reprezentativ de companii independente comparabile ca obiect de activitate și nu a determinat mediana și intervalele quartilare aferente grupului.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală nu și-au însușit metoda folosită de societate, acestea au procedat la ajustarea sumei cheltuielilor societății, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor din cadrul respectivelor tranzacții pentru anul 2009, **utilizând metoda marjei pe profit**.

Astfel, în vederea realizării analizei comparative organele de inspecție fiscală au selectat șase companii din România, respectiv .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL stabilind mediana și intervalele quartilare aferente grupului.

Ca urmare a recalculării prețului de transfer prin metoda marjei pe profit organele de inspecție fiscală au stabilit diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2009 cu suma de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.9 din Convenția OECD, precum și ghidul de utilizare al bazei de date ORBIS, prin identificarea doar a unei singure companii independente având criteriul de independență A+ conform bazei de date ORBIS de la .X., din grupul determinat de acestea, respectiv .X. SRL.

Totodată, prin contestație, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au prezentat motivele pentru care au ales altă metodă de comparare decât cea prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer.

În drept, în anul 2009 art.19 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință, prevede că:

“(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, 27, 28 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 directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

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

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat 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.[...]

28. În sensul art. 11 alin.(2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.”

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.

Astfel, 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 marjei nete prezentată de organele de inspecție fiscală.

Conform pct.29 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"29. Metoda marjei nete

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

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

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

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

Prin urmare, metoda marjei nete de stabilire a prețului de piață presupune compararea între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate cu aceiași indicatori ai persoanelor independente care desfășoară tranzacții similare.

Din interpretarea textului de lege menționat rezultă că estimarea marjei nete a profitului se efectuează prin:

1. compararea nivelului acesteia obținut în tranzacțiile societății afiliate cu persoane independente, sau

2. pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile realizate între persoane independente, în cazul în care societatea afiliată nu a desfășurat tranzacții cu persoane independente.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. ROMANIA S.R.L a efectuat tranzacții cu persoane afiliate, reprezentând achiziții de prestări de servicii, cu persoane afiliate ale grupului X, respectiv .X. și .X.BH din Germania.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.07.2012, se reține că urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor dintre persoane afiliate, din care a rezultat că la determinarea prețurilor de transfer a fost aleasă metoda comparării prețurilor (X), fiind selecționate două societăți partenere de afaceri, respectiv clienții SC .X. SA și .X. SRL.

La art.2 din Anexa nr.1 “dosarul prețurilor de transfer” la Ordinul M.E.F. – A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, se prevede:

“(1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.

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

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

(4) *Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.*

(5) *Analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, internațional.*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală, urmarea verificării dosarului prețurilor de transfer, au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.2 din Anexa 1 a Ordinului nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, respectiv nu a stabilit un grup suficient de reprezentativ de companii independente comparabile ca obiect de activitate și nu a determinat mediana și intervalele quartilare aferente grupului.

Din analiza ANEXEI nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-B .X./19.07.2012, se reține faptul că, în vederea realizării analizei comparative, organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea acestor societăți, pentru anul 2009, în programul ORBIS a cărei licență este deținută de A.N.A.F. care folosește ca bază de date X, folosind criteriul de independență la analiza efectuată, respectiv prin folosirea indicatorilor de independență definiți de baza de date .X. (X), așa cum sunt precizați în manualul de utilizare (.X.) și a următoarelor criterii:

- Toate companiile active și cele cu situație necunoscută ;
- Amplasarea regională – România ;
- Statut – activ ;
- Forma de proprietate – societăți private ;
- Obiect de activitate – Dezvoltare-promovare imobiliară (Cod CAEN 4110) ;
- Categoriile de companii – medii ;
- Criteriul de independență ;
- Anii cu raportări financiare – 2008, 2009, 2010 ;
- Cifra de afaceri pentru 2008, 2009, 2010 – minim X lei ;
- Profit/pierdere înainte de impozitare – minim 0.

Astfel, în vederea realizării analizei comparative, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere criteriile teritoriale naționale selectând șase companii din România, respectiv .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, stabilind o mediana de -2,5 și intervalele quartilare aferente grupului, respectiv de -X aferent quartilei 2 și de X aferent quartilei 3.

Se reține că în urma verificării efectuate a celor 6 companii comparabile selectate de către .X. (BVD) indicatorul de independență din categoria „A” (și anume A+,A și A-) a fost atribuit doar companiilor X SRL și .X. SRL, restul de companii având atribuit indicatorul de independență „U”.

Prin urmare, având în vedere criteriul de independență atribuit companiilor selectate de către organele de inspecție fiscală, se reține că nu au fost alese societăți independente, ci dimpotrivă și societăți care sunt afiliate cu alte persoane, acest fapt fiind în contradicție atât cu prevederile Liniilor directoare O.C.D.E. cât și cu prevederile pct.24 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Așadar, cu toate că în baza de date ORBIS există un mijloc direct de selecție a acestui indicator de independență astfel încât societățile selectate să fie independente, atât în sensul prevederilor Liniilor directoare O.C.D.E., cât și în sensul legislației în vigoare în România, prin folosirea parțială a acestui criteriu societățile considerate comparabile de organele de inspecție fiscală **nu îndeplinesc în totalitate criteriul de independență**, respectiv doar două din cele 6 societăți se încadrează în categoria A (și anume A+, A și A-), rezultând că intervalul de comparare nu este corespunzător, deci nici intervalul de siguranță, respectiv mediana, nu corespunde din punct de vedere al comparabilității cu valoarea de piață a tranzacțiilor.

Se reține că prin folosirea criteriului de independență care respectă legislația din România completată cu Liniile directoare O.C.D.E. și cel al obiectului de activitate similar activității analizate, se pot găsi societăți comparabile, ale căror tranzacții nu sunt influențate de relații de afiliere și au prețuri corecte de piață.

Totodată, referitor la criteriul de independență, dacă din verificarea societăților din eșantionul reprezentativ cu ajutorul bazei de date ORBIS, a rezultat că acestea nu se încadrează în categoria A (independent), atunci aceste companii nu trebuiau acceptate ca și comparabile în prezentarea dosarului prețurilor de transfer, în același sens fiind și opinia direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Totodată, din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că la reanalizarea prețului de transfer organele de inspecție fiscală au utilizat metoda marjei nete, diferită de metoda prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer, respectiv metoda comparării, fără să prezinte motivele pentru care au ales o metodă diferită față de cea utilizată de societate.

Față de cele reținute mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra cuantumului cu care s-a diminuat pierderea fiscală pe anul 2009 stabilite prin dispoziția de măsuri contestată și nici asupra modului de stabilire a prețului de transfer.

Prin urmare, față de cele reținute mai sus, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *„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”*.

Tototodă, se rețin prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, porivit cărora *„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”*.

precum și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./19.07.2012, în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2009 în suma de .X. lei, având în vedere cele de mai sus, dispozițiile legale aplicabile speței și argumentele contestatarului, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă, să procedeze la reanalizarea acestor cheltuieli în funcție de cele precizate în prezenta decizie.

2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012 nu a fost emisă de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X. s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2008 – 31.12.2010.

Prin contestația formulată S.C. .X. ROMANIA S.R.L solicită anularea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-B .X./19.07.2012.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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:

„(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”.

Potrivit art.209, alin.(1), lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„(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:

[...] 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.”

Potrivit art.88, lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere”

De asemenea, potrivit prevederilor art.2 și art.3 din OMFP nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului „Decizie privind nemodificarea bazei de impunere”, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.2

Competența de a emite formularul „Decizie privind nemodificarea bazei de impunere” revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.

ART.3

Formularul „Decizie privind nemodificarea bazei de impunere” se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr.2”.

Conform prevederilor de la lit.a și b din Anexa nr.2 Instrucțiuni de completare a formularului „Decizie privind nemodificarea bazei de impunere” la OMFP nr.1267/2006, cu modificările și completările ulterioare:

„a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

b) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale și va cuprinde obligațiile fiscale pentru care s-a stabilit că baza de impunere nu se modifică, iar creanța fiscală a fost corect determinată. ”

Din coroborarea prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că prin Decizia de nemodificare a bazei de impozitare nr. F-B .X./19.07.2012 nu se prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, și nu este un act administrativ fiscal emis de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii teritoriale cu atribuții de soluționare a contestațiilor, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența materială de soluționare a contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal.

Prin urmare, pentru capătul de cerere privind Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-B .X./19.07.2012, dosarul contestației formulată de S.C. .X. ROMANIA S.R.L va fi transmis la Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de nemodificare a bazei de impunere contestată, în vederea înaintării spre competență soluționare Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X..

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./19.07.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a Municipiului .X., în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2009 cu suma de .X. lei, urmand ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru soluționarea contestației împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-B .X./19.07.2012, competența revenind organului emitent al acesteia, respectiv Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X. căreia urmează să-i fie înaintat dosarul contestației.

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

DIRECTOR GENERAL
X

X