



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor

ANAF

Agencia Națională de Administrație Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 114 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SRL din localitatea .X., jud..X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală sub
nr.A_SLP131/21.01.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./18.01.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP131/21.01.2016, asupra contestației formulate de **.X. SRL**, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediul social în localitatea .X. .X., str..X., jud..X..

Societatea contestă următoarele acte administrativ fiscale:

- *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plăă stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./26.11.2015, respectiv obligațiile fiscale suplimentare în sumă de .X. lei, reprezentând:*

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, și

- *parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015 „prin recunoașterea pierderii fiscale în cuantum de .X. lei aferentă perioadei 2012-2014, reducând astfel nivelul diminuării pierderii fiscale la .X. lei, prin următoarele:*

- *anularea totală a majorării veniturilor impozabile pentru anul 2012 în sumă de .X. lei stabilite în urma ajustărilor efectuate în baza analizei dosarului de prețuri de transfer,*

-*anularea totală a majorării veniturilor impozabile pentru anul 2013 în sumă de .X. lei stabilite în urma ajustărilor efectuate în baza analizei dosarului de prețuri de transfer,*

- *recunoașterea parțială a deductibilității cheltuielilor pentru anul 2014 în sumă de .X. lei.”*

Având în vedere prevederile art.347 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare “(1) *Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*” și faptul că actul administrativ fiscal a fost comunicat la data de 07.12.2015, deci sub imperiul vechii legi, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015* a fost comunicată societății în data de **07.12.2015** potrivit confirmării de primire poștale, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost transmisă prin poștă la data de **07.01.2016** conform ștampilei Oficiului Poștal .X. aplicată pe plicul de expediere, aflat în original la dosarul cauzei.

De asemenea, conform prevederilor art.352 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră “(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*”

Astfel, întrucât contestația a fost înregistrată după data de 01.01.2016, procedura de administrare aplicabilă este cea stabilită de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.5.7 din OPANF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ”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 plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea.*”, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **.X. SRL** îndreptată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei** cu care se diminuează pierderea fiscală în perioada 2012-2014.

I. Prin contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./26.11.2015, societatea susține următoarele:

1. ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL

1.1. Contestatara precizează că în cadrul Dispoziției de măsuri nr. .X./26.11.2015 *“temeiul de drept lipsește cu desăvârșire”*, organul de inspecție fiscală indicând în mod eronat art.105 alin.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se invocă lipsa temeiului de drept, respectiv faptul că dispoziția de măsuri nu întrunește condițiile prevăzute de art.43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și se solicită anularea acesteia întrucât societatea nu-și poate exercita *„dreptul la apărare ce cade sub protecția art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, art.21 din Constituția României și art.205 din Codul de Procedură Fiscală.”*

1.2. Contestatara precizează că organele de inspecție fiscală nu au motivat în fapt și drept respingerea sumei de .X. lei, în condițiile în care în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la pag.14 se face referire la suma de .X. lei ca fiind cheltuială nedeductibilă și se aduc motive doar pentru suma de .X. lei.

Astfel, conform art.43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile art.65 alin.2 din același act normativ, societatea constată lipsa motivării în fapt și în drept și solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-.X./26.11.2015, Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH .X./26.11.2015 și Dispoziției de măsuri nr..X./26.11.2015 cu privire la suma de .X. lei considerată nedeductibilă fiscal în mod nelegal.

2. ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL

2.1. majorarea eronată a cheltuielilor nedeductibile pentru anul 2014 cu suma de .X. lei

2.1.1 respingerea deducerii cheltuielilor aferente serviciilor prestate de .X. Inc (.X. lei din totalul de .X. lei) s-a efectuat în mod eronat, întrucât sunt respectate prevederile art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit. m) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli reprezentând refacturarea de către .X. US a costurilor cu emiterea scrisorilor de garanție bancară necesare societății în vederea obligațiilor ce derivă din contractele

încheiate cu diverși clienți, iar costurile aferente obținerii acestor scrisori de garanție bancară sunt direct legate de veniturile impozabile și fac posibilă desfășurarea activității.

2.1.2 respingerea eronată a dreptului de deductibilitate al cheltuielilor pentru achizițiile de servicii de la .X. US în sumă de .X. lei, întrucât au fost respectate prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.m din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- aceste cheltuieli au fost efectuate în baza Contractului cadru de furnizare de servicii încheiat în data de 01.01.2014 cu .X. US, în baza căruia entitatea americană furnizează servicii suport în procesul de integrare a operațiunilor .X. în cadrul activității General Electric, precum și buna funcționare a subsidiarei române,

- organele de inspecție fiscală au ignorat informațiile și înscrisurile furnizate în timpul inspecției fiscale, respectiv corespondența electronică între prestatorul de servicii și beneficiarul serviciilor care demonstrează suportul administrativ al grupului din care face parte și acordarea efectivă a acestei asistențe, documente care sunt prezentate parțial la contestație în Anexa nr.5

- serviciile IT reprezentând cheltuieli în sumă de .X. lei au fost achiziționate în baza facturii nr..X./26.12.2014 iar documentul "*Analiza beneficiilor .X. SRL*" detaliază fiecare proiect, respectiv: Proiectul Kronos, Proiect simplificare, Integrare în infrastructura informatică a GE, Proiect de instalare SAP, Suport pentru platforma SAP, Overtime Workflow, Înregistrare single sign (SSO), Introducere în Panaya, Implementare aplicație Primavera, au generat beneficii societății prin avantajele create ca urmare a implementării lor, aceste aplicații regăsindu-se instalate pe serverele și calculatoarele societății și pot fi accesate și folosite de angajații .X. România. Mai mult, societatea precizează că nu a efectuat nici o altă achiziție de la o entitate terță de astfel de servicii IT și nu au fost desfășurate activități interne care să dubleze asistența furnizată de către .X. US,

- în ceea ce privește serviciile HR reprezentând cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezentând asistența furnizată la nivelul grupului pe domeniul de resurse umane, au fost prezentate proiecte care au fost inițiate și coordonate la nivel central, dar implementate în toate unitățile unde grupul își desfășoară activitatea, în condițiile în care filialele grupului General Electric să fie asistate în implementarea acestora la nivel local, prin angajații .X. US. Mai mult, contestatara menționează că aceste servicii sunt diferite de serviciile achiziționate de la departamente interne și terțe persoane,

- celelalte servicii reprezentând cheltuieli în sumă de .X. lei, reprezintă achiziția serviciilor suport în domeniul administrativ, financiar, marketing,

juridic, engineering, protecția, sănătatea și siguranța în muncă a angajaților, au fost deasemenea justificate prin documente care au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, și care dovedesc necesitatea și prestarea acestor servicii precum și faptul că aceste servicii nu au fost furnizate de alți prestatori terți ai societății sau de angajații acesteia,

- în ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei nr. .X./2007 a ICCJ, contestatara precizează că aceasta nu are relevanță în susținerea nedeductibilității cheltuielii cu serviciile prestate de către .X. US,

- totodată, contestatara precizează că în luna decembrie 2015, a primit factura nr..X./24.12.2015 emisă de .X. US prin care este regularizat calculul onorariilor prestate în anul 2014, diminuând cheltuielile cu suma de .X. lei, conform pct.2.3 din contractul sus menționat.

2.1.3. respingerea eronată a dreptului de deducere al cheltuielilor pentru achizițiile de servicii de furnizare personal de la furnizorii .X. US, GE România și GE Olanda în sumă de .X. lei, întrucât au fost respectate prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- au fost încheiate următoarele contracte de punere la dispoziție de personal: Contractul de servicii intra-grup aplicabil începând cu data de 01.05.2014 încheiat cu GE România și Contractul de detașare aplicabil începând cu data de 01.10.2013 încheiat cu GE Olanda în baza cărora s-au emis 41 de facturi prin care s-au facturat serviciile furnizate de .X. US, GE România și GE Olanda necesare activității societății,

- suma de .X. lei este compusă astfel:

- .X. lei cheltuieli aferente serviciilor prestate de .X. US reprezentând punerea la dispoziție de personal de către .X. US a angajaților săi respectiv: .X., .X. și .X.;

- .X. lei cheltuieli aferente punerii la dispoziție de personal de către GE Olanda și GE România a angajaților săi respectiv, .X., .X. și .X.;

- .X. lei cheltuieli care nu sunt detaliate în actele administrativ fiscale emise, ci doar în Anexa nr.3 la RIF,

- în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de furnizare de personal pentru doi dintre detașați (.X. și .X.), acestea sunt deductibile întrucât *“nu este vorba despre de prestarea unor activități distincte de către personalul american, unele în baza Contractului de furnizare personal și alte activități în temeiul contractului individual de muncă, ci despre plata salariilor celor doi detașați pentru întreaga activitate prestată în România din două surse. (...) salariul încasat în temeiul contractului individual de muncă încheiat cu .X. România este parte componentă din salariul agreed cu .X. US și ca*

atare este dedus din salariul pe care personalul american îl primește de la .X. US.”, conform clauzei 4.1 din Contractul de furnizare personal.

- contractul de furnizare personal prevede obligația beneficiarului de a achita prestatorului toate costurile suportate de prestator cu persoana furnizată, iar organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere natura serviciilor și prestația caracteristică acestui tip de contract,

- încheierea contractului individual de muncă nu reprezintă decât un efect al înțelegerii părților cu privire la furnizarea de personal, iar contractul de muncă încheiat în subsidiar față de contractul de furnizare personal, nu trebuie văzut ca fiind distinct și opus contractului de furnizare personal, ci dimpotrivă, acesta este strâns legat de existența celui din urmă, respectiv contractul individual de muncă este doar un efect al executării contractului de furnizare de personal,

- nu se generează un avantaj fiscal, ci a fost creat strict pentru respectarea prevederilor legale,

- în ceea ce privește lipsa dovezilor de efectuare a cheltuielilor în scopul activităților desfășurate de societatea afiliată din România, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere toate documentele puse la dispoziție de societate, respectiv corespondența electronică între prestator și beneficiar, în condițiile în care prestarea serviciilor poate fi dovedită cu orice mijloc de probă recunoscut de lege, așa cum prevede art.265-267 din Noul Cod de Procedură Civilă,

-referitor la cheltuielile aferente serviciilor de furnizare de personal prestate de GE România și GE Olanda, contestata precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un volum considerabil de documente ce dovedesc prestarea efectivă a acestor servicii în interesul societății, fiind îndeplinite condițiile generale de deductibilitate,

- referitor la cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile în sumă de .X. lei (.X.-.X.), contestata precizează că nu au fost invocate temeiurile de fapt și cele de drept, ci doar sunt prezentate 8 facturi în Anexa nr.3 la RIF.

2.2. majorarea eronată a veniturilor impozabile pentru anii 2012 și 2013 cu suma de **.X. lei**, întrucât:

- organele de inspecție fiscală s-au limitat doar la a reda trunchiat două fragmente din Ghidul OCDE privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale (versiunea 2010), nerelevante situației de fapt și fără a realiza o analiză specifică;

- organele de inspecție fiscală prezintă o perspectivă limitată și inflexibilă, dar în principal contrară cu principiile și comentariile expuse la paragraful 1.70, 1.72 și 1.5 la Liniile directoare OCDE privind prețurile de transfer, respectiv faptul că un rezultat operațional negativ al societății nu trebuie să conducă automat la concluzia că societatea nu respectă reglementările de prețuri de transfer și principiul prețului de piață și că o

analiză detaliată a aspectelor de prețuri de transfer trebuie efectuată pentru a stabili dacă aceste reglementări și principii sunt avute în vedere de societate,

- astfel, sunt relevante următoarele aspecte care în mod eronat au fost ignorate de organele de inspecție fiscală: demararea activității de producție – perioada de star-up, costurile suportate de societate în 2012-2013, capacitatea de utilizare redusă în 2012-2013, costurile înregistrate cu deșeurile în exces, strategia de penetrare a pieței, impactul investiției asupra mediului economic, rezultatele societății nu reflectă pierderi consecvente, prezentate detaliat în cuprinsul contestației,

- mai mult, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere marjele asupra costurilor operaționale obținute de societate din activitatea de producție desfășurată cu părțile afiliate care s-au diminuat major în perioada 2012-2014, iar în 2015 prezintă creștere ca urmare a majorării semnificative a capacității de utilizare a fabricii, situație prezentată detaliat în cadrul contestației. Deasemenea, marjele asupra costurilor operaționale obținute în perioada 2011-2013 de companii identificate în dosarul prețurilor de transfer s-a menținut la un nivel constant de aproximativ 10%, iar rezultatele .X. s-au îmbunătățit de la an la an, respectiv în anul 2015 s-a înregistrat o marjă de 20,58% peste media marjelor asupra costurilor operaționale și peste cuartila superioară a acestor rezultate,

- în consecință, costurile mari de punere în funcțiune a activității, durata proiectului de investiții și prelungirea perioadei de investiții, utilizarea limitată a capacității de producție, strategiile de penetrare a pieții, mediul economic și alte motive sunt relevante pentru argumentarea tranzacțiilor cu persoanele afiliate ale .X. România cu privire la activitatea de producție, nefiind contradictorii cu Liniile directe OCDE și reglementărilor în vigoare în România cu privire la prețurile de transfer.

- totodată, activitatea de producție desfășurată îndeplinește cele mai importante funcții și suportă cea mai mare pondere a riscurilor ce pot apărea, respectiv riscul de piață, riscul de capacitate, riscul de inventar, riscul de garanție, riscul de planificare și riscul de transport și planificare, întrucât .X. România pe lângă procesul de producție efectuează toate celelalte activități care implică riscuri.

- în ceea ce privește ajustarea rezultatelor, societatea consideră eronată metoda organelor de inspecție fiscală prin care au stabilit venituri ajustate pentru anul 2012 folosind media ponderată a marjelor asupra costurilor operaționale din perioada 2010-2012 și pentru anul 2013 pe cea din perioada 2011-2013,

- astfel, organele de inspecție fiscală au majorat în mod eronat veniturile suplimentare aferente activității de producție în 2012-2013 cu suma de .X. lei, în condițiile în care s-a avut în vedere, în anul 2012 marja de 10.25% în

loc de 9.48%, iar în 2013 marja de 10,72% în loc de 10.02%, care reprezintă medianele acestor ani,

- mai mult, contestatara subliniază că nu este de acord cu ajustarea în sensul creșterii bazei impozabile aferente activității de producție fără a avea în vedere și rezultatul obținut ca urmare a celorlate activități desfășurate, fiind încălcate prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.2 alin.3 din OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, contestatara solicită *“anularea parțială a diminuării de pierdere inclusă în Dispoziția de măsuri, respectiv reducerea diminuării pierderii fiscale de la .X. lei la .X. lei.”*

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./26.11.2015 în baza căruia a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015, constatându-se următoarele deficiențe care au fost contestate:

Perioada supusa inspecției fiscale a fost 01.11.2009-31.12.2014 .

PERIOADA 2012 - 2013

Organele de inspecție fiscală au constatat din analiza efectuată de Compartimentul prețurilor de transfer asupra dosarului prețurilor de transfer întocmit de către societate, că suma de **.X. lei** (2012) și **.X. lei** (2013) reprezintă venituri suplimentare aferente ajustării, comparativ cu marja de profit operational al societății în tranzacțiile derulate cu persoane afiliate, fiind obținute marje de profit în afara intervalelor de comparare, pentru anii 2012 și 2013 pentru activitatea de producție.

Astfel, în anul **2012** marja de profit a SC **.X. SRL** a fost minus (-)79,28% în dosarul prezentat de societate, comparativ cu 10,25% pentru societățile independente comparabile.

Intrucât marja de profit a rezultat sub nivelul cuartilei inferioare, organul de control a procedat la ajustarea veniturilor societății, în funcție de mediana rezultată, respectiv 10,25%.

Astfel, organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 la Ordinul nr.222/2008 privind conținutul prețurilor de transfer, art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și a pct.22, 23, și 29 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au luat în calcul aceeași metoda

ca și societatea, respectiv metoda marjei nete și au avut în vedere marja mediana de profit operational de 10,25 % aferenta anului 2012, calculata prin dosarul preturilor de transfer. Or, aplicand metoda marjei nete, au fost majorate veniturile din exploatare în suma de .X. lei cu suma de .X. lei (indicatorul folosit fiind rata rentabilitatii costurilor = profit din exploatare/costuri totale * 100 =mediana (10,25%).

Recapituland, fata de veniturile aferente persoanelor afiliate înregistrate de societate în suma de .X. lei, la inspecția fiscală au fost stabilite venituri ajustate în cuantum de .X. lei, mai mult cu suma de **.X. lei**, suma care a influentat pierderea fiscala calculata de societate la data de 31.12.2012.

În anul **2013**, organele de inspecție fiscală au constatat din dosarul prezentat de societate că marja de profit rezultata a fost de minus (-) 31%, stabilita ca raport între profit (venituri exploatare – cheltuieli exploatare)/cheltuieli exploatare, marjă care este sub cuartila inferioara și în consecința, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor societatii, în funcție de mediana rezultata, respectiv 10,72%.

Avand în vedere marja mediana de profit operational de 10,72 % aferenta anului 2013, calculata prin dosarul preturilor de transfer, aplicand metoda marjei nete, au fost majorate veniturile din exploatare aferente afiliatilor în suma de .X. lei cu suma de .X. lei (indicatorul folosit fiind rata rentabilitatii costurilor = profit din exploatare/costuri totale * 100 =mediana (10,72%), rezultand venituri din exploatare în suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

Recapituland, fata de veniturile aferente persoanelor afiliate înregistrate de societate în suma de .X. lei, la inspecția fiscală au fost stabilite venituri ajustate în cuantum de .X. lei, mai mult cu suma de **.X. lei**, suma care a influentat pierderea fiscala stabilita de societate la data de 31.12.2013.

AN 2014

a) În conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli deduse de societate în perioada 01.01-31.12.2014 pentru achiziții de bunuri și servicii care nu au fost efectuate în scopul activității desfășurate, respectiv servicii de transport, chirie (.X. și spațiu rezidențial .X.) care au fost efectuate în favoarea reprezentanților .X. Inc. USA în România, persoane care nu sunt salariați ai SC .X. SRL, masa de protocol nejustificata în conformitate cu prevederile legale.

b) Organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielii in suma de **.X. lei** inscrisa in factura nr..

- .X. SRL afiliata consortiului american nu a prezentat documente justificative care sa dovedeasca prestarea efectiva a serviciilor, precum si faptul ca nu s-a putut face o diferentiere intre serviciile prestate de societatea din America in raport cu serviciile facturate de diversi prestatori independenti sau cu activitatile desfasurate de angajatii specializati ai societatii din Romania, intrucat .X. SRL a beneficiat de acelasi gen de servicii si de la aceste categorii de prestatori,
- nu s-a facut dovada necesitatii efectuării achizitiei de servicii in interesul sau,
- documentele prezentate, în timpul inspecției fiscale nu constituie o dovada a serviciilor de care a beneficiat efectiv societatea afiliata din Romania, .X. SRL, prin asistenta acordata de .X. LLC din SUA.
- .X. SRL nu dovedeste in baza caror documente aceste servicii au fost recunoscute ca fiind prestate catre societatea din Romania, ca apoi sa fie recuperate de la aceasta si, de asemenea, nu dovedeste ca serviciile cuprinse in factura nr. .X./26.12.2014 sunt diferite de cele achizitionate de .X. SRL de la terti sau realizate de societatea romana prin resurse proprii.

c) Organele de inspectie fiscala au stabilit ca .X. SRL nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de **.X. lei** reprezentând servicii de furnizare de personal de la furnizorii .X. LLC din SUA si .X. Sucursala Romania, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, intrucat nu s-a dovedit ca achizițiile de servicii de furnizare de personal au fost destinate utilizării in scopul activităților desfășurate de societatea din Romania.

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, se rețin următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE

1. În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal atacat, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă motivele invocate de contestatoare vizând nerespectarea dispozițiilor pct.4 din Anexa nr.2 la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod .X., coroborat cu prevederile art.43 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu cuprinde motivele de fapt și temeiul de drept care au stat la baza emiterii acesteia atrag nulitatea dispoziției de măsuri.

In fapt, prin *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015* organele de inspecție fiscală au dispus măsura privind înregistrarea pierderii fiscale stabilită urmare inspecției fiscale parțiale care a vizat verificarea impozitului pe profit din perioada 01.11.2009-31.12.2014, măsură stabilită în conformitate cu art.105 alin.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, potrivit art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

"ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) **motivele de fapt;**
- f) **temeiul de drept;**
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

Se retine ca Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015 a fost emisă în baza art.102 alin. (9) (ulterior art.105) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și ale pct.102.7 din anexa la Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite, dar nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

La pct.4 din Anexa nr.2 la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "*Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală*", se prezintă care sunt informațiile care se vor completa la emiterea dispoziției de măsuri, respectiv:

a) *Datele de identificare a contribuabilului vor cuprinde denumirea și domiciliul fiscal fără abrevieri, precum și codul de identificare fiscală;*

b) *Datele privind inspecția fiscală vor cuprinde perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală, persoanele care au efectuat inspecția și tipul actului întocmit (raport de inspecție fiscală și/sau proces-verbal);*

c) *Măsura: se va prezenta măsura dispusă în sarcina contribuabilului;*

d) *Termenul: se va scrie termenul pentru ducerea la îndeplinire a măsurii dispuse;*

e) *Motivele de fapt: se va prezenta detaliat modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței;*

f) *Temeiul de drept: se va prezenta detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevăzute de lege;*

g) *Mențiuni privind audierea contribuabilului: se vor înscrie dacă contribuabilul a fost informat despre măsurile dispuse, precum și punctul de vedere al acestuia."*

Totodata, se retine ca la baza Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015 stă Raportul de inspecție fiscală nr. F-PH .X./26.11.2015 împreună cu anexele sale, fiind respectate prevederile art.109 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal”.

Cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor pct.4 din Anexa nr.2 la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod .X., coroborat cu prevederile art.43 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actului administrativ fiscal pentru considerentele ce vor fi expuse mai jos.

Potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.11.2015 nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât:

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art.43 privind elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este atât acela de a asigura o disciplină administrativă cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță o Dispoziție de măsuri, față de care își va expune argumentele prin contestație, în vederea creării unui optim climat pentru desfășurarea în practică a principiului contradictorialității.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale

pentru lipsuri neesențiale, ceea ce ar conduce tocmai la nerespectarea aceluși principiu al contradictorialității, mai sus amintit.

Tocmai acest principiu al contradictorialității este motivul pentru care, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Practic, dacă indicarea eronată a temeiului juridic ar determina anularea actului, scopul pentru care legea a fost instituită, respectiv stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, nu ar fi împlinit întrucât contribuabilul nu ar datora obligații fiscale grație unei erori procedurale minore, neesențiale și nu ca urmare a prezentării de argumente și documente care să clarifice litigiul în favoarea sa în urma aplicării principiului contradictorialității.

Totodată, se reține că la finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală întocmesc raportul de inspecție fiscală în care sunt prezentate detaliat constatările inspecției fiscale care au determinat stabilirea obligațiilor fiscale, atât din punct de vedere faptic cât și legal.

În speță, se constată că odată cu dispoziția de măsuri i-a fost comunicat petentei și raportul de inspecție fiscală, fapt pentru aceasta nu poate invoca necunoașterea motivelor sau a temeiurilor de drept care au dus la stabilirea măsurilor, având în vedere că acestea sunt prezentate în amănunt în raportul de inspecție fiscală.

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

Totodată, apreciem că argumentele mai sus expuse se află în concordanță atât cu prevederile Codului de procedură fiscală privind rolul activ, cât și cu prevederile Noului cod de procedură civilă, care se aplică în situațiile în care Codul de procedură fiscală nu dispune, care la art.22(4) prevede: *„judecătorul dă sau restabilește calificarea juridică a actelor și faptelor deduse judecătii, chiar dacă părțile le-au dat o altă denumire”*.

De asemenea, se reține că elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea actului administrativ fiscal sunt prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, invocarea eronată a temeiului juridic neregăsindu-se printre acestea

Avand in vedere cele prezentate se retin ca neintemeiate sustinerile societatii cu privire la nulitatea actelor administrative incheiate de organele de inspectie fiscala, ca urmare a nerespectarii de catre acestea a dispozițiilor pct.4 din Anexa nr.2 la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "*Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală*", cod .X., coroborat cu prevederile art.43 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. În ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit căreia „(...) organele de control au considerat nedeductibilă o sumă suplimentară de .X. lei (.X. lei – .X. lei) fără ca acestea să motiveze în fapt și în drept ce reprezintă această sumă și de ce anume societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere aferent”, se retine că organele de inspectie fiscală au respectat prevederile OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspectie fiscală, respectând modul de completare a raportului de inspectie fiscală, în condițiile în care suma de .X. lei are aceeași motivație în fapt și în drept detaliată la prezentarea sumei totale de .X. lei.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspectie fiscală a depus toate diligentele pentru determinarea corecta a situației fiscale a societății si in acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină si sa utilizeze toate informațiile si documentele pe care le-a considerat utile in funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și in functie de limitele prevăzute de lege, fapt pentru care în Anexa nr.3 la Raportul de inspectie fiscală nr.F-PH .X./26.11.2015 se regăsesc facturile fiscale care constituie suma de .X. lei.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspectie fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in conținutul raportului de inspectie fiscala, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile in materie fiscala, iar dispozițiile legale invocate, respectiv art.43 alin.2 lit.e și lit.f și art.65 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu sunt aplicabile situației de fapt.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabila a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

ASPECTE FOND

1. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei+.X. lei) reprezentând achiziții de servicii de la furnizorii .X. LLC din SUA și .X. Sucursala Romania, efectuate în anul 2014, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care documentele prezentate nu justifică necesitatea achiziției acestor servicii pentru activitatea sa economică.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2014 următoarele cheltuieli:

- „refacturare costuri bancare emitere scrisori de garanție clienți” în baza facturii nr..X./31.12.2014 emisă de .X. Inc. USA, în valoare de .X. lei,
- în baza facturii nr..X./26.12.2014 emisă de .X. Inc. USA, în valoare de .X. lei prin care au fost achiziționate servicii informatice, de resurse umane și administrative, precum și de alte tipuri de servicii, în baza contractului cadru de furnizare de servicii din data de 01.01.2014,
- aferente serviciilor de furnizare de personal de la furnizorii .X. LLC din SUA și .X. Sucursala Romania, în sumă de .X. lei în conformitate cu contractul de furnizare de personal încheiat în data de 01 septembrie 2010 cu .X. LLC din SUA și în conformitate cu contractul de servicii intra-company încheiat în data de 19 septembrie 2014, cu efect retroactiv de la data 01 mai 2014, încheiat cu .X. Sucursala Romania.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea, în timpul inspecției fiscale, nu a justificat cu documente necesitatea achiziționării serviciilor, și nici obținerea unor beneficii potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține din constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-PH .X./26.11.2015 că societatea contestată a înregistrat cheltuieli deductibile în anul 2014 în sumă de .X. lei aferent facturilor emise de persoanele juridice afiliate .X. LLC din SUA și .X. Sucursala Romania reprezentând:

- „refacturare costuri bancare emitere scrisori de garanție clienți” în baza facturii nr..X./31.12.2014 emisă de .X. Inc. USA, în valoare de .X. lei,
- servicii informatice, de resurse umane si administrative, precum si de alte tipuri de servicii, achiziționate în baza contractului cadru de furnizare de servicii din data de 01.01.2014 și a facturii nr..X./26.12.2014 emisă de .X. Inc. USA, în valoare de .X. lei,
- servicii de furnizare de personal de la furnizorii .X. LLC din SUA si .X. Sucursala Romania, în sumă de .X. lei in conformitate cu contractul de furnizare de personal incheiat in data de 01 septembrie 2010 cu .X. LLC din SUA și in conformitate cu contractul de servicii intra-company incheiat in data de 19 septembrie 2014, cu efect retroactiv de la data 01 mai 2014, încheiat cu .X. Sucursala Romania.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele doua societati, .X. SRL si .X. LLC din SUA fac parte din corporatia americana General Electric Company, astfel ca intre ele exista o relatie de afiliere, aspect reținut în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.F-PH .X./26.11.2015 la Capitolul II, pct.11 “*Prezentarea relațiilor de afiliere*” și necontestate de societate, fiind aplicabile prevederile art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri (...):

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Astfel, din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei pentru justificarea sumelor facturate si prezentate in copii se rețin urmatoarele:

a) referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei**, reprezentând „refacturare costuri bancare emitere scrisori de garanție clienți”, contestatara a prezentat, în copie, Invoice nr..X./31.12.2014 în sumă de .X. USD, însoțită de un centralizator cu un număr de 21 de invoice. La rubrica *descriere completă* se prezintă faptul că această taxă reprezintă

comisioanele bancare pentru o garanție bancară emisă în favoarea clienților contestatarei, precum și copii după scrisorile de garanție bancară.

Din factura prezentată la dosarul cauzei (în limba engleză) rezultă că societatea mamă a facturat către contestatoare o serie de cheltuieli, care potrivit anexei la factură, **acestea constau în “bank fees”, respectiv comisioane bancare.**

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia *“aceste cheltuieli reprezintă în fapt refacturarea de către .X. US a costurilor cu emiterea scrisorilor de garanție bancară necesare societății în vederea îndeplinirii obligațiilor ce derivă din contractele încheiate de societate cu clienții acesteia (...), obligații ce sunt necesare a fi asumate și sunt conforme cu practicile comerciale din această industrie pentru a putea vinde produsele societății”* organul de soluționare a contestației reține că nici din dosarul cauzei și nici din contestație nu rezultă modul în care a avut loc această *“asumare”*.

Or, potrivit celor de mai sus se reține că înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli sub denumirea de *“refacturare”* este improprie, întrucât societatea face dovada doar a facturării acestor cheltuieli de societatea mamă către societatea fiică, fără însă a prezenta criteriul/criteriile prin care .X. a alocat sucursalei sale din Romania cheltuielile cu comisioanele bancare, cu atât mai mult cu cât este vorba de servicii furnizate între persoane asociate, partile implicate fiind membre ale aceluiași grup.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că nu există documentația justificativă care să dovedească efectivitatea și cuantumul *costurilor cu emiterea scrisorilor de garanție bancară* alocate sucursalei din Romania, documentele puse la dispoziție fiind insuficiente pentru dovedirea cuantumului deductibil al costurilor alocate .X. SRL.

b) referitor la cheltuielile în sumă de **.X. lei** aferente achizițiilor de servicii de la furnizorul .X. LLC din SUA, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna decembrie 2014, conform facturii nr. .X./26.12.2014, achiziția de servicii informatice, de resurse umane și administrative, precum și alte tipuri de servicii de la furnizorul .X. LLC din SUA în valoare totală de .X. lei, echivalentul a .X. USD, în baza contractului cadru de furnizare de servicii din data de 01.01.2014.

Contractul cadru de furnizare de servicii din data de 01.01.2014 stipulează că furnizorul de servicii .X. LLC din SUA, prin personalul profesionist pe care-l detine, va furniza servicii pe următoarele domenii (fără a se limita la acestea): contabilitate, financiar, administrativ, juridic, comunicare, design/inginerie, resurse umane, managementul informației,

training, marketing, tehnologie și calitate etc., cu resurse proprii, securitatea muncii și protecția mediului, producție și comunicare.

Serviciile respective vor fi furnizate prin corespondența telefonică, e-mail, fax, vizite periodice de personal și prin alte metode convenite la perioade regulate cu beneficiarul de servicii .X. SRL.

Totodată, în baza prevederilor contractuale (pct.2.4 din contract), furnizorul de servicii se obligă „*sa justifice fiecare factura cu informații relevante, care vor cuprinde, după caz:*

2.4.1 Copii de pe facturi de la terți, atunci când costurile terților au fost facturate direct furnizorilor de servicii.

2.4.2 Copii de pe înregistrări contabile, care să demonstreze acuratețea costurilor percepute [...].”

De asemenea, la pct.3.3 din contract se stipulează “*procedura de alocare de costuri a furnizorilor de servicii va fi disponibilă la cerere, în vederea analizării acestora de către auditorii beneficiarilor.*”

În vederea justificării serviciilor prestate beneficiarului de servicii, respectiv .X. SRL, prezentat în Grafic 2 alături de toți beneficiarii de servicii afiliați GE divizia Petrol și Gaze, de furnizorul de servicii, prezentat în Grafic 1, respectiv .X. LLC SUA, servicii prezentate în Grafic 3, au fost prezentate la dosarul cauzei corespondențele purtate pentru transmiterea informațiilor în vederea prelucrării datelor la nivel de grup, documentație care vizează toate partile afiliate corporației și în care este inclusă și societatea afiliată din România, respectiv suportul informativ cu privire la activitățile desfășurate la nivel corporativ și care apoi sunt relocalate, prin refacturare de cheltuieli, partilor afiliate.

La contestatie, în Anexa nr.5, contestatara a prezentat pentru fiecare serviciu furnizat de .X. LLC, următoarele:

- documentele “*Analiza beneficiilor*” pentru fiecare departament care beneficiază de serviciile Furnizorului, care conțin ca obiectiv “*evaluarea și documentarea corespunzătoare a beneficiilor primite (...) ca urmare a serviciilor furnizate (...)*”, respectiv beneficiile specifice .X. România, cu precizarea subiectului de e-mail, data și un rezumat al instrucțiunilor și sugestiilor formulate de către departamentele care au beneficiat de servicii din partea .X. LLC,
- e-mailurile privind instrucțiunile și sugestiile formulate de către .X. LLC către departamentele care au beneficiat de servicii.

De asemenea, la dosarul cauzei se află și:

- documentul “*descrierea alocărilor de cost de la sediu către entitățile din România*” unde este prezentată “*metodologia alocării de costuri de la sediu O&G GE*”, de unde se reține că “*Beneficiarul, respectiv entitatea beneficiară, primește o singură factură care cuprind costurile generale alocate de la HQ și costurile specifice alocate pe P&L HQ (toate calculele*

și împărțirea între costurile globale HQ și costurile specifice P&L HQ sunt disponibile la cerere de la echipa TP a GE”,

- invoice nr..X./26.12.2014 în sumă de .X. USD cu anexa .X. – HQ Cost Allocation Model 2014, privind componența sumei de .X. USD pentru fiecare funcție care a beneficiat de serviciile furnizorului.

În raport de cele arătate anterior, din analiza documentației existente la dosarul cauzei pentru justificarea sumelor facturate și prezentate în copii, se rețin următoarele:

- nu există anexat niciun raport de lucru, proces-verbal ori alt document justificativ din care să rezulte beneficiile efectiv acordate, numărul de ore alocate pentru fiecare activitate în parte și documentația aferentă activităților desfășurate (documentația pentru serviciul administrativ/inginerie/financiar/resurse umane/juridic/producție/marketing/comunicări/etc, procese-verbale care să confirme beneficiile asigurate, procese-verbale privind asistența și suportul asigurat, procesele verbale de instruire/pregătire audituri/ etc.) pentru justificarea costurilor alocate,

- nu există nicio explicație cu privire la criteriul/criteriile prin care GE a alocat .X. SRL cheltuielile în sumă de .X. USD facturate de .X. LLC, cu atât mai mult cu cât este vorba de servicii furnizate între persoane asociate, părțile implicate fiind membre ale aceluiași grup;

- nu rezultă dacă serviciile cuprinse în factura nr. .X./26.12.2014 sunt diferite de cele achiziționate de .X. SRL de la terți sau realizate de societatea română prin resurse proprii, în condițiile în care la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente privind evidența serviciilor achiziționate prin resurse proprii din anul 2014.

În ceea ce privește argumentele contestatarii potrivit cărora:

- *“considerăm că atât corespondența electronică cât și documentele prezentate de organele de inspecție fiscală și atașate în parte la prezenta contestație (incluse în Anexa nr.5) constituie probe solide care atestă prestarea efectivă a acestor servicii în beneficiul societății, servicii ce sunt în cea mai mare parte servicii intangibile, reprezentând probe de natura înscrisurilor așa cum acestea sunt reglementate de dispozițiile Codului de procedură civilă aplicabil și raporturilor juridice fiscale”*, precum și

- *“cum prestarea efectivă a serviciilor este o situație de fapt, acesta poate fi dovedită cu orice mijloc de probă recunoscut de lege, deci inclusiv cu corespondența electronică purtată între reprezentanții prestatorului de servicii și angajații beneficiarului acestor servicii”*,

organul de soluționare a contestației reține că însăși contestatara recunoaște că aceste servicii sunt în mare majoritate intangibile, fapt pentru care, mai mult, ar trebui ca probele ce trebuiau prezentate în justificarea acestora să confere un minimum de elemente de conținut ce ar

putea fi verificate și coroborate cu alte probe. Or, chiar și prin contract se precizează că fiecare factura va prezenta informații relevante, respectiv vor fi prezentate copii de pe înregistrări contabile, care să demonstreze acuratetea costurilor percepute, iar procedura de alocare de costuri a furnizorilor de servicii va fi disponibilă la cerere, în vederea analizării acestora de către auditorii beneficiarilor.

Mai mult, precizăm că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

În ceea ce privește argumentul contestării cu privire la “existența unui departament intern pentru un anumit serviciu de suport administrativ

nu împiedică însă ca o anumită persoană juridică sau agent economic să achiziționeze servicii de la terțe persoane care să suplimenteze activitatea propriilor angajați și astfel să acopere toate necesitățile administrative rezultate din operațiunile societății la un moment dat”, organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu s-a putut face o diferențiere între serviciile prestate de societatea din America și cele de același gen contractate și înregistrate de societatea din România, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă care sunt cheltuielile efectuate în baza relației juridice de afiliere și care sunt cheltuielile efectuate în afara relației de afiliere.

Referitor la factura nr. X./24.12.2015 prin care este finalizat calculul onorariului aferent serviciilor prestate de X. LLC se reține că aceasta nu a făcut obiectul inspecției fiscale.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că nu există documentația justificativă care să dovedească cuantumul serviciilor prestate de X. LLC, întrucât nu rezultă cum au fost repartizate astfel de cheltuieli acolo unde au fost realizate veniturile și nu rezultă că achizițiile de servicii au fost destinate utilizării în scopul activităților desfășurate de societatea afiliată din România.

c) referitor la cheltuielile în suma de X. lei aferente achizițiilor de servicii de furnizare de personal de la furnizorii X. LLC din SUA și X. Sucursala România, organele de inspecție fiscală au constatat:

- societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în perioada iulie-decembrie 2014 achiziția de servicii de furnizare de personal de la furnizorul X. LLC din SUA în valoare totală X. lei, echivalentul a X. USD, în baza a 17 facturi emise de furnizor, în conformitate cu contractul de furnizare de personal încheiat în data de 01 septembrie 2010,
- societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, în luna iunie 2014, 8 facturi emise de furnizorul X. LLC din SUA în valoare totală X. lei, reprezentând *“refacturare costuri+deplasări”*,
- societatea a înregistrat, în perioada mai 2014-decembrie 2014, în evidența contabilă cheltuieli deductibile aferente unor facturi emise de X. Inc. X. România constând în refacturarea diverselor cheltuieli: *„TP expenses, base salary, other expenses, benefits, facility charge”*, etc, în baza a 41 facturi emise de furnizor, în conformitate cu contractul de servicii intra-company încheiat în data de 19 septembrie 2014, cu efect retroactiv de la data 01 mai 2014.

În susținerea contestației, referitor la achiziția de servicii de furnizare de personal de la furnizorul X. LLC din SUA în valoare totală X. lei, au fost prezentate următoarele documente în cadrul Anexei nr.7 la contestație:

- Contractul pentru furnizare personal, valabil de la data de 01.09.2010 încheiat cu .X. LLC din SUA; contractele individuale de muncă încheiate și înregistrate sub nr. .X./27.06.2012, nr. .X./28.05.2012 și nr. .X./18.12.2013 privind salariații .X. - în funcția de Proiectant inginer instalații, .X. - în funcția de Proiectant inginer instalații și .X. - în funcția de director vânzări; scrisoare de detașare/delegație pentru cele trei persoane și fișele de post pentru .X. - Director operațiuni, .X. - Manager-Manufacturing Engineering,

- copii după cel 17 facturi emise de .X. LLC din SUA și 15 desfășurătoare pentru facturile nr..X./26.06.2014, nr..X./26.06.2014, nr..X./26.06.2014, nr..X./18.09.2014, nr..X./18.09.2014, nr..X./18.09.2014, nr..X./25.09.2014, nr..X./25.09.2014, nr..X./27.10.2014, nr..X./27.10.2014, nr..X./27.10.2014, nr..X./28.11.2014, nr..X./28.11.2014, nr..X./22.12.2014, nr..X./22.12.2014 privind elementele de cost facturate, respectiv: costuri salariale, compensație-salariu, alocație pentru mutarea domiciliului, beneficii primite din US, costuri administrative, alte cheltuieli, adaos 5%,

- foile de pontaj,

- exemple de corespondență purtate de detașați în anul 2014 ca urmare a îndeplinirii atribuțiilor de serviciu, minute ale întâlnirilor efectuate,

- exemple de rapoarte de activitate,

- exemple de Declarații privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate, precum și centralizatorul privind plata taxelor în România, din anul 2014 pentru .X., .X. și .X..

În susținerea contestației, referitor la achiziția de servicii de furnizare de personal de la furnizorul .X. Inc. .X. Romania in valoare totala **.X. lei**, au fost prezentate următoarele documente în cadrul Anexei nr.8 la contestație:

- Contract servicii intra-grup, aplicabil din data de 01.05.2014 încheiat cu .X., Inc. .X., Sucursala Romania, în calitate de vânzător, și .X. SRL, în calitate de cumpărător, având ca obiect servicii de plasare personal, suport IT, suport de sistem și servicii de EHS și Medicina muncii,

- Contractul de furnizare produse și servicii, aplicabil din data de 01.01.2014 încheiat cu .X. Inc., în calitate de vânzător, și .X. SRL, în calitate de cumpărător, care *“dorește să achiziționeze de la vânzător serviciile, pentru a beneficia de expertiza personalului Vânzătorului și de cunoștințele Vânzătorului în domeniul recrutării de personal, angajare, training și dezvoltarea și administrarea plăților salariilor, beneficii, etc.”*

- Contractul de detașare, aplicabil din data de 01.10.2013, încheiat cu .X. Inc., Sucursala Olanda, în calitate de furnizor, și .X. SRL, în

calitate de beneficiar, având ca obiect servicii de plasare personal/detașare,

- copii după facturile emise de .X. Inc., Sucursala România și desfășurătoare privind sumele facturate care prezintă elementele de cost facturate, respectiv: costuri salariale, compensație-salariu, relocare, beneficii primite din US, costuri administrative, alte cheltuieli, adaos 5%,

- foile de pontaj,

- scrisoare de detașare și patru rapoarte de activitate pentru .X. – *Manager Financiar*,

- contract individual de muncă nr..X./24.04.2014 pentru postul de *Manager producție*, fișa postului, scrisoare de detașare, cinci rapoarte de activitate, evaluarea competențelor, exemple de corespondență pentru .X.,

- contract individual de muncă nr..X./06.05.2014 pentru postul de *Inginer mecanic*, fișa postului, scrisoare de detașare, cinci rapoarte de activitate, evaluarea competențelor pentru .X..

Astfel, având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației, reține următoarele:

- persoanele .X. în calitate de director operațiuni, .X. în calitate de manager-manufacturing Engineering, .X. în calitate de manager regional de vânzări, .X. în calitate de manager financiar, .X. în calitate de manager producție și .X. în calitate de inginer mecanic și-au desfășurat activitatea în România în cadrul .X. SRL;

- în schema de personal a furnizorului .X.- Sucursala Romania, in perioada mai- decembrie 2014, doua dintre cele trei persoane detasate erau angajate pe urmatoarele pozitii:

- .X. in functia de manager productie in baza contractului individual de munca nr. .X./24.04.2014;

- .X. in functia de inginer mecanic in baza contractului individual de munca nr. .X./06.05.2014.

- .X., ocupa pozitia de administrator al SC .X. SRL .X. .X., conform Actului constitutiv al acestei societati, actualizat in data de 15.09.2014,

- în perioada verificată societatea a fost condusă de persoane străine încadrate atât cu contract de muncă, cât și în baza scrisorilor de detașare/delegație;

- asigurarea conducerii societății s-a efectuat de către persoane străine desemnate de .X. LLC din SUA și .X. Inc. .X. Sucursala România, dar care rămân însă salariați ai societății mamă astfel că plata salariului acestora a fost împărțită în două, o parte susținută de societatea românească în baza contractelor de muncă, și cealaltă parte susținută de .X. LLC din SUA, care este facturată către .X. SRL și .X. Inc. .X. Sucursala România. Raționamentul alegerii acestui sistem de remunerare rezidă din politica de salarizare a companiei străine. În susținere fiind prezentate

facturile emise de societatea străină și anexele la acestea în care sunt înscrise serviciile prestate,

- în ceea ce privește natura relațiilor contractuale, se reține că acestea constau în execuția sau suportul acordat în executarea funcțiilor de business de către .X. LLC din SUA și .X. Inc. .X. Sucursala România, însă documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă a serviciilor de asistență și consiliere financiară, managementul riscurilor, managementul de afaceri, dezvoltării corporative, strategie în afaceri, marketing, organizare, managementul construcțiilor având în vedere că documentele prezentate în susținerea contestației conțin date cu caracter general și nu informații cu referire la obiectivele proiectelor, amplasament, descriere cuantificată, persoanele care s-au ocupat cu implementarea și verificarea, estimări de costuri, modul de supervizare, nu există calendar de implementare, durata proiectului din punct de vedere financiar, termenele la care s-au realizat, respectiv beneficiile ce au rezultat ca urmare a implementării. Ca urmare, nu se pot stabili concret care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora, proiectele la care au fost utilizate și impactul asupra desfășurării activității;

- în ce privește prestarea efectivă a acestor servicii s-a reținut că prin Contractul pentru furnizare personal, valabil de la data de 1.09.2010 și Contractul servicii intra-grup, valabil de la data de 01.05.2014 nu se prevede valoarea totală a contractului, termenele de execuție și tarifele percepute, iar din documentele prezentate nu se poate stabili costul serviciilor și nici defalcarea cheltuielilor pe durata realizării contractului;

- în ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, dacă sunt atribuite societății sau în favoarea grupului și dacă prin facturarea de către .X. LLC din SUA și .X. Inc. .X. Sucursala România a prețului prevăzut în contract aceste cheltuieli au fost acoperite, din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă nefiind făcută dovada implementării studiilor și deci, nu se poate stabili dacă sunt atribuibile societății din România sau Grupului și nu s-a făcut dovada prețurilor practicate și nici a modului cum acestea au fost stabilite la nivel de grup, Contractul pentru furnizare personal, valabil de la data de 1.09.2010 încheiat cu .X. LLC din SUA și Contractul de furnizare produse și servicii, încheiat cu .X. Inc. .X. Sucursala România neprezentând clauze referitoare la valoarea totală a contractului, tarifele percepute și defalcarea cheltuielilor pe durata realizării obiectului acestuia,

- în ceea ce privește analiza faptului că **aceste servicii au fost prestate în plus față de relația de afiliere**, societatea susține că *„atât contractul de furnizare personal, scrisoarea de detașare și contractul individual de muncă, încheiat în subsidiar, trebuie considerate ca o singură operațiune”* în condițiile în care *„aceste servicii prestate de .X. US contribuie la dezvoltarea afacerii societății prin informația, asistență și expertiza puse la dispoziție de către angajații specializați ai .X. US,*

deopotrivă crescând astfel veniturile impozabile obținute din activitățile sale și făcând posibilă desfășurarea activității .X. România conform standardelor stabilite la nivelul grupului”, respectiv „aceste servicii prestate de GE România și GE Olanda contribuie la dezvoltarea afacerii Societății prin informația, asistența și expertiza puse la dispoziție de către angajați specializați ai celor doi furnizori, deopotrivă crescând veniturile impozabile obținute din activitățile sale și făcând posibilă desfășurarea activității .X. România conform standardelor stabilite la nivelul grupului.”, însă din documentele prezentate societatea nu a făcut dovada implementării studiilor furnizate de societatea mamă raportate la specificul .X. România, astfel că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța **dacă societatea mamă a prestat servicii în plus față de relația de afiliere,**

- în ceea ce privește serviciile de asistență tehnică, strategie în afaceri, marketing și organizare, din documentele prezentate de societate nu rezultă dacă informațiile puse la dispoziție de .X. LLC din SUA și .X. Inc. .X. au fost implementate în procesul de producție - în ce au constat, dacă s-au adus îmbunătățiri procesului de fabricație în sensul eficientizării acestuia, creșterii calității produselor obținute etc. în procesul organizațional - nu rezultă schimbările produse în organigrama societății ce au avut loc ca urmare a informațiilor aduse de societatea mamă față de organigrama inițială, dacă aceasta s-a simplificat sau a avut loc o creștere a numărului de compartimente de specialitate etc. în procesul de marketing – nu sunt prezentate studii de piață efectuate, modul în care acestea au fost efectuate, dacă rezultatele obținute au fost mai favorabile societății etc.- nu sunt prezentate schimbările care au avut loc în strategia de afaceri, dacă a suferit schimbări față de cea inițială, în ce sens, care au fost rezultatele aplicării noii strategii de afaceri, etc.. Ca urmare, nu se pot stabili concret care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora, proiectele la care au fost utilizate și impactul asupra desfășurării activității, nu rezultă persoanele care au contribuit la implementarea acestora în practică, modul de supervizare, nu există calendar de implementare, durata proiectului din punct de vedere financiar, termenele la care s-au realizat etc..

Or, potrivit prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.(...)”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că 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, **cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.**

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala 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, iar 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.

Pe cale de consecință, din documentele prezentate nu se poate stabili dacă aceste servicii au fost prestate efectiv și nici dacă au fost efectuate în favoarea societății, nefiind prezentate documente din care să rezulte respectarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În susținerea contestației, referitor la achiziția de servicii de furnizare de personal de la furnizorul .X. US în valoare totală .X. lei, nu au fost prezentate documente justificative, ci doar s-au făcut următoarele precizări:

- facturile TXI .X.-.X. ce însumează cheltuieli în sumă de .X. lei sunt aferente deplasărilor angajaților .X. România în interes de serviciu (reprezentând în principal cheltuieli cu mesele acestor angajați) ce sunt achitate cu carduri puse la dispoziție de către .X. US, iar din această sumă societatea menționează că „a considerat ca nedeductibile cheltuieli în sumă de .X. lei. Aceste cheltuieli sunt incluse în cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei evidențiată în calculul de impozit pe profit al Societății cu explicația „X.-.X. &GE”. În acest sens am inclus în Anexa 9 calculul impozitului pe profit datorat de Societate pentru anul 2014 și o detaliere a facturilor incluse în cheltuiala nedeductibilă de .X. lei din care reiese faptul că o parte din aceste cheltuieli au fost considerate și de către Societate ca nedeductibile”, în condițiile în care contestația conține 8 anexe,

- pentru suma de .X. lei „au fost îndeplinite condițiile pentru deducerea acestor cheltuieli (OIF neinvocând motivul de fapt și temeiul de drept pentru care acestea au fost tratate ca nedeductibile)” în condițiile în care prin adresa nr. .X./19.02.2016 organele de inspecție fiscală au menționat că „din eroare a fost înscrisă eronat suma în interiorul textului, respectiv .X. lei față de suma corectă de .X. lei. (...) la titera d) din raport a fost prezentată corect suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei)” iar Anexa nr.3 la RIF conține suma de .X. lei,

- referitor la factura de storno aferentă deplasărilor angajaților Societății (-.X. lei), contestatarea menționează că „întrucât stornarea nu este aferentă anului 2014 (...) suntem de acord cu abordarea OIF în tratarea stornării ca și cheltuială nedeductibilă negativă”.

În consecință, întrucât nu exista anexat niciun raport de lucru, proces-verbal ori alt document justificativ din care sa rezulte activitățile efectiv desfășurate de .X. US, numărul de ore alocate pentru fiecare activitate in parte si documentatia aferenta activitatilor desfășurate pentru justificarea cheltuielilor de deplasare aferente facturate, respectiv care sa dovedeasca ca sumele alocate sucursalei cu titlu de cheltuieli de deplasare sunt reale, sunt in cuantumul alocat si au legatura cu proiectele în desfășurare, organele de soluționare rețin că aceste servicii nu sunt dovedite in niciun fel, simpla lor descriere nefiind suficienta pentru deducerea lor pe costurile sucursalei in cuantumul alocat de .X. US.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: “ (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru măsura privind

diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.X. lei** pe perioada 01.01-31.12.2014.

2. În ceea ce privește veniturile suplimentare în sumă de .X. lei stabilite ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile înregistrate de societate în perioada 2012-2013 în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza tranzacțiilor desfășurate de **.X. SRL** cu persoanele afiliate pe perioada 2009-2014, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de **.X. lei** (2012) și **.X. lei** (2013) reprezintă venituri suplimentare aferente ajustării, comparativ cu marja de profit operational al societății în tranzacțiile derulate cu persoane afiliate, fiind obținute marje de profit în afara intervalelor de comparare, pentru anii 2012 și 2013 pentru activitatea de producție.

Astfel, în anul **2012** marja de profit a **.X. SRL** a fost minus (-)79,28% în dosarul prezentat de societate, comparativ cu 10,25% pentru societățile independente comparabile.

Intrucât marja de profit a rezultat sub nivelul cuartilei inferioare, organul de control a procedat la ajustarea veniturilor societății, în funcție de mediana rezultată, respectiv 10,25%.

În anul **2013**, organele de inspecție fiscală au constatat din dosarul prezentat de societate că marja de profit rezultată a fost de minus (-) 31%, stabilită ca raport între profit (venituri exploatare – cheltuieli exploatare)/cheltuieli exploatare, marjă care este sub cuartila inferioară și în consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea veniturilor societății, în funcție de mediana rezultată, respectiv 10,72%.

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 la Ordinul nr.222/2008 privind conținutul prețurilor de transfer, art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.22, 23, și 29 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au luat în calcul aceeași metodă ca și societatea, respectiv metoda marjei nete și au avut în vedere marja mediană de profit operational de 10,25 % aferentă anului 2012 și de 10,72 % aferentă anului 2013, calculată prin dosarul prețurilor de transfer, stabilind următoarele:

- fata de veniturile aferente persoanelor afiliate inregistrate de societate in suma de .X. lei, la inspectia fiscala au fost stabilite venituri ajustate in cuantum de .X. lei, mai mult cu suma de **.X. lei**, suma care a influentat pierderea fiscala calculata de societate la data de 31.12.2012 și

- fata de veniturile aferente persoanelor afiliate inregistrate de societate in suma de .X. lei, la inspectia fiscala au fost stabilite venituri ajustate in cuantum de .X. lei, mai mult cu suma de **.X. lei**, suma care a influentat pierderea fiscala stabilita de societate la data de 31.12.2013.

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

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

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

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

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

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

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

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

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

Conform prevederilor 23, 24, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- a) metoda comparării prețurilor;*
- b) metoda cost-plus;*
- c) metoda prețului de revânzare;*

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

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

29. Metoda marjei nete

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

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

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

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

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

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

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

d) *circumstanțele cazului individual;*

e) *activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*

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

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

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

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

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

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

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

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

f) *condițiile speciale de concurență.*

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

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

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

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

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

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

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

Costuri indirecte - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, desi strans legate de procesul de productie, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unitati de reparatii care asigura service pentru echipamentele utilizate la productia de produse diferite).

Metoda marjei tranzactionale nete - O metoda de profit tranzactional ce examineaza marja profitului net fata de o baza corespunzatoare (ex. costuri, vanzari, active) realizata de contribuabil din tranzactii controlate (sau tranzactii care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de brat - Standardul international asupra caruia tarile membre OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se

determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat in Articolul 9 al Conventiei Fiscale Model a OECD dupa cum urmeaza: in cazul in care *“conditiile create sau impuse intre companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta”*.

Din analiza dosarului preturilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate organele de inspectie fiscala au constatat că societatea a utilizat metoda marjei nete ca fiind cea mai potrivita luand in considerare natura functiilor indeplinite de .X. Romania si a partilor sale afiliate straine, consideram ca MNN este cea mai potrivita pentru evaluarea caracterului de piata al tranzactiilor cu parti afiliate desfasurate de catre .X. Romania, pentru a testa caracterul de piata al tranzactiilor analizate deoarece sunt mult mai tolerante la diferentele generate de profilul functional al entitatilor si de structurile diferite de cost, indicatorul de profitabilitate utilizat in cadrul analizei este rata rentabilitatii costurilor totale, considerat cel mai reprezentativ indicator pentru societatile care desfasoara activitati de productie și detine active operationale substantiale care joaca un rol major in generarea profitului operationale, precum in cazul unui producator.

Conform documentelor aflate la dosarul cauzei organele de inspectie fiscală au identificat urmatoarele deficiente, urmare analizei dosarelor preturilor de transfer prezentate de societate pentru anii 2012 și 2013:

- comparativ cu marja de profit operational al societatii in tranzactiile derulate cu persoane afiliate, a rezultat ca au fost obtinute marje de profit in afara intervalelor de comparare, pentru anii 2012 si 2013 pentru activitatea de productie,
- in anul 2012 marja de profit a SC .X. SRL a fost minus (-)79,28% in dosarul prezentat de societate, comparativ cu 10,25% pentru societatile independente comparabile iar întrucat marja de profit a rezultat sub nivelul cuartilei inferioare, s-a procedat la ajustarea veniturilor societatii, in functie de mediana rezultata, respectiv 10,25%.
- in anul 2013 marja de profit rezultata a fost de minus (-) 31%, stabilita de societate prin dosarul prețurilor de transfer, ca raport intre profit (venituri exploatare – cheltuieli exploatare)/cheltuieli exploatare, fiind sub cuartila

inferioara si in consecinta, s-a procedat la ajustarea veniturilor societatii, in functie de mediana rezultata, respectiv 10,72%.

La contestație contestatara prezintă următoarele argumente:

a. .X. România a înregistrat pierderi în perioada 2012-2013 din activitatea de producție datorită unui cumul de factori extrem de relevanți în analiza prețurilor de transfer, așa cum indică Liniile directoare OCDE, factori ce au fost în mod eronat total ignorați de organele de inspecție fiscală, respectiv: demararea activității de producție – perioada de star-up, costurile suportate de societate în 2012 și 2013, capacitate de utilizare redusă în 2012 și 2013, costuri înregistrate cu deșeurile în exces, strategia de penetrare a pieței, impactul investiției asupra mediului economic, iar rezultatele societăți nu reflectă pierderi consecvente.

Contestatară invocă în susținere prevederile pct.1.70 din Ghidul OECD, respectiv *“Cand o societate afiliata înregistrează pierderi in mod consecvent, in timp ce grupul MNE la nivel consolidat este profitabil, aceste aspecte ar putea atrage o investigație specifică a conformității din perspectiva preturilor de transfer. Desigur, societățile afiliate, ca și societăți independente, pot înregistra pierderi reale/autentice, fie datorită costurilor semnificative de înființare/demarare a activității, condițiilor economice nefavorabile, ineficiențelor, sau datorită altor motive justificate (...)”* or, organele de soluționare a contestației rețin că aceste prevederi au fost prezentate parțial/trunchiat, în condițiile în care acest paragraf se completează astfel *„[...] Totusi, o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizeaza pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu.[...] Faptul ca exista o companie ce realizeaza pierderi si care incheie tranzactii cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau adminstratiei fiscale ca ar trebui verificate preturile de transfer. Compania in pierdere poate ca nu primeste o recompensa adecvata din partea grupului MNE in care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitatile sale”*.

Mai mult, contestatară se prevalează de mențiunea *„societățile afiliate, ca și societăți independente, pot înregistra pierderi reale/autentice, fie datorită costurilor semnificative de înființare/demarare a activității, condițiilor economice nefavorabile, ineficiențelor, sau datorită altor motive justificate”* arătând că a avut costuri ridicate la începutul activității de producție conform evoluției cifrei de afaceri.

Față de acest argument organul de soluționare a contestației reține că deși cuantumul pierderilor operaționale raportate la costurile operaționale s-a diminuat major în perioada 2012-2014 și în anul 2015 s-a înregistrat o

marjă pozitivă, acest aspect fiind realizat ca urmare a finalizării fabricii și a creșterii capacității de utilizare, ajustarea veniturilor societății fiind efectuată în funcție de mediana rezultată din dosarul prețurilor de transfer prezentate de societate în condițiile în care societatea înregistrează pierderi repetate pe o perioadă apreciabilă de timp.

Mai mult, organul de soluționare reține că societățile pot înregistra pierderi dintr-o varietate de motive de natură economică sau comercială cum ar fi: pierderi aferente investiției inițiale, strategii de penetrare de piață, eșecul activității de cercetare – dezvoltare. Totuși, o companie independentă nu ar suporta pierderi cu caracter recurent fără a lua măsuri pentru a remedia situația într-un interval rezonabil de timp, întrucât o astfel de atitudine ar contrazice obiectivul fundamental al oricărei afaceri, acela de a obține profit. Faptul că o entitate afiliată înregistrează pierderi în mod constant și continuu poate indica lipsa unei compensări adecvate.

b. În ceea ce privește invocarea de către contestatară a Liniei directoare OECD care fac referire la o perioadă rezonabilă de justificare a pierderilor chiar și în cazul pierderilor repetate, care ar trebui să ia în considerare circumstanțele relevante ale cazului și în nici un caz să limiteze perioada de înregistrare a pierderilor la 2-3 ani, organele de soluționare a contestației rețin că dosarul prețurilor de transfer prezentate precizează *„Rezultatele financiare ale companiilor comparabile pentru trei ani (2010-2012/2011-2013) au fost utilizate pentru a furniza o masura precisa a ratelor de profitabilitate pe termen lung ale companiilor implicate in activitati de productie a echipamentelor specifice campurilor petroliere.”*

Plecând de la prevederile Liniilor Directoare OCDE, pct.3.76 potrivit căruia: *“Pentru a obtine o intelegere completa a faptelor si circumstantelor in care se desfasoara tranzactia analizata, poate fi util, in general, a se examina datele atat din anul analizat, cat si din anii precedenti. Analiza acestor date ar putea releva informatii care ar fi putut influenta determinarea pretului de transfer. [...] O asemenea analiza este cu precadere utila cand se aplica metodele bazate pe profit.”*, iar conform prevederilor pct.3.77 *“Informatiile aferente mai multor ani vor fi de asemenea utile in furnizarea de informatii despre ciclurile de viata ale afacerilor comparabilelor si ale produselor relevante ale acestora. Diferentele intre ciclurile de viata ale afacerii sau ale produsului pot avea un impact semnificativ asupra conditiilor in care au fost stabilite preturile de transfer, care trebuie luat in considerare in determinarea comparabilitatii. Informatiile din anii anteriori pot arata daca o societate independenta implicata in tranzactii comparabile a fost afectata de conditiile economice comparabile intr-un mod similar sau daca unele conditiile diferite din anii anteriori au avut un impact semnificativ asupra pretului sau profitului astfel incat nu ar trebui folosita ca si comparabila”*.

Astfel, Ghidul OECD 2010 recomanda extinderea analizelor de comparabilitate pe mai multi ani, pentru a observa eventualele influente ale conditiilor economice asupra unei societati independente folosite ca si comparabila. Analiza de comparabilitate prezentată chiar de societate foloseste medii ponderate pe ultimii 3 ani ale intervalului de comparabilitate.

c. Contestatara precizează că ajustarea rezultatelor societății a fost efectuată eronat de către organele de inspecție fiscală, având în vedere media ponderată a marjelor asupra costurilor operaționale obținute de companiile identificate în dosarul prețurilor de transfer, pe mai mulți ani, respectiv pentru anul 2012 s-a folosit media ponderată din perioada 2010-2012 iar pentru anul 2013 s-a folosit media ponderată din perioada 2011-2013. Prin contestație se prezintă o nouă mediană diferită de cea prezentată în dosarul prețurilor de transfer prezentate în timpul inspecției fiscale, respectiv anuală, astfel pentru anul 2012 mediana intervalului de piață de 9.48% iar pentru anul 2013 mediana intervalului de piață de 10.02% ca tendință centrală a pieței.

În ceea ce privește prezentarea la contestație a unei noi mediane, respectiv a medianei anuale pentru anii 2012 și 2013, organul de soluționare reține că organul de inspecție fiscală în mod corect a aplicat media ponderată a marjelor din perioada 2010-2012/2011-2013 în conformitate cu art. 2 din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer unde marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente, în condițiile în care chiar în dosarul prețurilor de transfer se menționează *“rezultatele financiare ale companiilor comparabile pentru trei ani (2010-2012) au fost utilizate pentru a furniza o masura precisa a ratelor de profitabilitate pe termen lung ale companiilor implicate in activitati de distributie.”*, respectiv *“a fost aleasa o medie ponderata pentru o perioada de trei ani de date financiare, pentru a asigura ca rezultatele companiilor acceptate ofera o imagine fidela a profitabilitatii societatilor independente ce sunt implicate in activitati similare cu cele desfasurate de .X. Romania.”*

d. În ceea ce privește faptul că ajustarea bazei impozabile trebuia efectuată într-o modalitate consistentă, nu doar limitat, doar în sensul creșterii bazei impozabile aferente activității de producție, ci luând în considerare și faptul că .X. România a obținut marje de profit care au depășit intervalul de piață în cazul activităților de distribuție și prestare de servicii tehnice, organul de soluționare a contestației reține că societatea contestă modul de calcul a mediei ponderate cu care s-a efectuat ajustarea veniturilor din activitatea de producție efectuată de organele de inspecție fiscală, mai precis susține că nu s-au luat în calcul rezultatele obținute peste nivelul pieței din activitatea de distribuție și prestare de servicii

tehnice unde marjele de profit obținute de .X. România depășesc cuartila superioară a intervalului intercuartilor.

Or, chiar prin Dosarul prețurilor de transfer se menționează *“Liniile directe OCDE stabilesc ca atunci când exista diferențe care să afecteze în mod semnificativ prețul dintr-o tranzacție controlată, aceste diferențe pot fi eliminate prin aplicarea unor ajustări rezonabile.”* fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că în cazul activității de producție se impune ajustarea veniturilor societății din activitatea de producție.

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea veniturilor .X. SRL și în consecință au diminuat pierderea fiscală cu suma de .X. lei, reprezentând venituri suplimentare aferente activității de producție în perioada 2012-2013, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea nerespectând legislația fiscală în vigoare, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei ca urmare a ajustării prețurilor de transfer.

3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./26.11.2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin decizia de impunere contestată au fost stabilite obligații suplimentare de plată în cuantum de până la 5 milioane de lei, iar contestatarea nu are calitatea de mare contribuabil la data formulării contestației.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au emis **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./26.11.2015**, prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

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

Prin contestație, societatea solicită anularea **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./26.11.2015.**

În drept, sunt aplicabile prevederile art.269 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

De asemenea, art.272 alin.2 lit.a și alin.5 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la data depunerii contestației, stipulează:

“(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;(...)

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare; (...)”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competență de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere prin care au fost stabilite impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare.

Totodată, pct.5.7 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“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 plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind

diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât obligațiile fiscale stabilite în sarcina .X. SRL prin **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./26.11.2015** sunt în cuantum de până în 5 milioane lei, iar societatea nu are calitatea de mare contribuabil, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a deciziei de impune în cauză, aceasta intrând în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale regionale ale finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal .X. SRL.

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi remisă organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atăcat în vederea transmiterii spre competență soluționare, organului de soluționare competent.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Dispoziției nr..X./26.11.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei aferentă perioadei 2012-2014.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de .X. SRL, împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-.X./26.11.2015** și remiterea acesteia organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, în vederea transmiterii, spre competență soluționare, structurii specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale ale Finanțelor Publice .X..

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

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**