



DECIZIE NR. 3455/26.06.2019

privind soluționarea contestației formulate de societatea SRL, înregistrata la
DGRFP sub nr.

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP a fost sesizat de
AJFP, prin adresa înregistrata la DGRFP – Serviciul soluționare
contestații 1 sub nr., cu privire la contestația formulata de societatea
.....SRL, CUI, cu domiciliul fiscal în oraș, str.nr.,
ap....., jud.

Contestația a fost depusa la DGRFP în data de 13.12.2018 sub nr.
..... și, în temeiul pct. 3.3. din Ordinul nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind
aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind
Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„3.3. În cazul în care contestația este depusă direct la organul competent de
soluționare, acesta o va transmite organului emitent al actului atăcat, în vederea
constituirii dosarului contestației, a verificării condițiilor procedurale, precum și a
întocmirii referatului cu propuneri de soluționare.”*

a fost transmisă AJFP

AJFP a transmis dosarul contestației, fiind înregistrat la DGRFP
sub numărul

Contestația este semnată de avocat, pentru care a fost depusa
împuternicirea avocațială în original.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte
administrativ-fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor
bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.
.....;
- Raportul de inspecție fiscală nr.

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

Fata de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale
principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor
fiscale la persoanele juridice nr., respectiv **30.10.2018** (sub semnătura
privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de
art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu
modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **13.12.2018**.

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

I. SocietateaSRL a formulat contestație împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.;
- Raportul de inspecție fiscală nr.

Începând cu data de 17.05.2017, societatea a fost supusă unei inspecții fiscale, desfășurată de către reprezentanții Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii (în continuare „*echipa de inspecție fiscală*” sau „*organele de control*”), ce a avut ca obiect verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2016.

La data finalizării inspecției fiscale a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. („*RIF*”) și pe baza acestuia a fost emisă Decizia de impunere nr. Prin decizia de impunere emisă în conformitate cu constatările care fac obiectul RIF, inspectorii fiscali au dispus stabilirea de obligații fiscale principale suplimentare de plată în cuantum de lei reprezentând impozit pe profit de plată stabilit suplimentar.

Suma de lei reprezentând impozit pe profit de plată stabilit suplimentar a fost determinată prin ajustarea, din punct de vedere al prețurilor de transfer, a veniturilor înregistrate de societate la nivelul tendinței centrale a pieței pe care activează societatea Nivelul central al pieței, în baza căruia s-a efectuat ajustarea de către echipa de inspecție fiscală reprezintă, în fapt, mediana intervalului inter-cuartilar obținut pentru un set de societăți independente.

Această inspecție fiscală a fost realizată, în fapt, ca urmare a Deciziei nr. emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF care, în esență, și-a motivat decizia pe lipsa de temei legal a deciziei de impunere și RIF anterioare – emise pentru aceleași perioade și aceleași tranzacții - în baza prevederilor OP ANAF 446/2016, în condițiile în care acestor tranzacții le erau incidente dispoziție OPANAF 222/2008.

Totodată, în decizia de soluționare a contestației, DGSC a menționat ca obligație ce incumbă organelor de inspecție fiscală: realizarea refacerii inspecției fiscale în termen de 30 de zile și. Totodată, ținând cont de prevederile OPANAF 222/2008.

Apreciază că toate constatările organelor fiscale sunt lovite de nulitate întrucât:

1. Organul de inspecție fiscală a nerespectat dispozițiile exprese la care era obligat:

Așa cum a precizat mai sus, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF , prin Decizia nr. a soluționat contestația petentei împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. și a Raportului de

inspecție fiscală nr., obligând organul de control să refacă inspecția fiscală cu privire la petenta:

- în termen de 30 de zile de la comunicarea Deciziei de soluționare a contestației petentei nr.;
- în baza legislației aplicabile - OPANAF 222/2008.

Cu toate acestea, deși chiar în cuprinsul paginii 4 a RIF organul de inspecție fiscală a menționat aceste obligații, le-a ignorat în mod voit și cu scopul de a o prejudicia pe petenta.

Așadar, un prim motiv de nulitate este dat de faptul că organul de inspecție fiscală a procedat la efectuarea inspecției fiscale într-un termen de depășește cu mult cel prevăzut și impus de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF.

Pe de altă parte, chiar dacă s-ar ignora această stare de fapt, organul fiscal a procedat pentru a doua oară (deși a primit indicații clare și în scris cu privire la acest aspect) la întemeierea tuturor constatărilor și recalificărilor sale pe dispozițiile Ordinului 442/2016, în vigoare doar de la data de 02.02.2016 așa cum de altfel precizează și art.13 al acestui act normativ și cum dispune chiar art. 15 alin. 2 al Constituției României.

Prin urmare, toate constatările organelor fiscale sunt lipsite de temei legal și, prin urmare, lovite de nulitate absolută.

2. Nerespectarea dreptului la apărare al petentei

Un al doilea motiv de nulitate a inspecției fiscale și a actelor emise în baza acesteia, motiv invocat și în cuprinsul contestației petentei îl reprezintă nerespectarea dreptului la apărare al societății.

Astfel, face mențiunea că principiul respectării dreptului la apărare la finalul unei proceduri administrative de control este consacrat în cadrul par. 41 din Carta drepturilor fundamentale din Uniunea Europeană. De asemenea, acest principiu își regăsește fundamentul și în jurisprudență Curții de Justiție a Uniunii Europene, de referință fiind hotărârea preliminară pronunțată în afacerea Solvay c. Comisia . Liniile de forță ale acestui principiu de drept european pot fi catalogate ca fiind următoarele: la finalul procedurii administrative de control, particularului trebuie să i se permită dreptul de acces la întreg dosarul administrativ care a stat la baza emiterii actului prejudiciabil, pentru a putea studia veridicitatea și pertinența informațiilor care au stat la baza emiterii actului prejudiciabil în vederea formulării unei apărări complete și în deplină cunoștință de cauză;

- acordarea unei perioade de timp rezonabile pentru a avea posibilitatea pregătirii unei apărări de calitate;
- tratarea în mod serios și pertinent a punctului de vedere exprimat de către contribuabil.

Acest principiu își regăsește aplicabilitatea și în cadrul art. 9 din Codul de procedură fiscală, respectiv în cadrul art. 130 alin. (5) Cod procedura fiscală, care menționează în mod expres aspectul că particularul trebuie să beneficieze de minim 5 zile lucrătoare pentru pregătirea apărării în cauză. De altfel, pentru nerespectarea dreptului la apărare, prin Decizia civilă nr. 4489/2010 pronunțată în dosarul nr. 1100/59/2008, instanța supremă a aplicat sancțiunea nulității cu privire la o inspecție fiscală efectuată de către organele de inspecție fiscală efectuată în acel dosar de către organele de inspecție fiscală de pe raza județului Timiș. Ca și o chestiune de interes, face precizarea că în dosarul nr. 1639/33/2012*, Curtea de Apel Cluj a sesizat în data de 2.03.2016 cu titlu preliminar Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu privire la interpretarea limitelor principiului respectării dreptului la apărare.

În ceea ce privește prezentul dosar, se poate observa că dreptul la apărare al societății contestatoare a fost în mod nepermis ignorat de către organele de inspecție fiscală, cu consecința nulității deciziei de impunere.

Astfel, dreptul de acces la dosarul administrativ care a stat la baza inspecției fiscale, în ciuda acuzațiilor complexe aduse la adresa societății, și a informațiilor la care nu s-a avut acces (informații primite de la „*direcții de specialitate*”), a fost ignorat cu toate că a solicitat aceste chestiuni.

În concret, în cuprinsul deciziei de impunere și a RIF, organul fiscal simulând analiza punctului de vedere al petentei, îl ignoră (pag 25 a RIF) menționând că: „*sumele suplimentare stabilite... au fost determinate pe baza datelor prezentate de contribuabil...*”, respectiv că „*societatea verificată nu prezintă cu ocazia punctului de vedere final niciun document sau informație de natură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală...*”

Ori, așa cum precizează în punctul 3, petenta:

- a reclamat procedura de „*estimare*” efectuată de organele fiscale și nu informațiile pe carea acestea „*s-au bazat*”;

- nu a adus și nici nu are ce documente/informații suplimentare să aducă din moment ce criticile sale sunt legate de aplicarea eronată și cu rea-credința a legii (ori inclusiv organelor fiscale li se aplică principiul *nemo censetur ignorare legem*.) În fine, atrage atenția asupra faptului că la nivelul doctrinei de specialitate s-a împărtășit punctul de vedere conform căruia nerespectarea dreptului la trebuie să atragă sancțiunea nulității deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii. Face mențiunea că problema dreptului la apărare din procedura fiscală română și efectele încălcării acestuia face obiectul analizei Curții de Justiție a Uniunii Europene ca urmare a sesizării preliminare dispuse de către Curtea de Apel Cluj în afacerea Ispas.

3. Aplicarea eronată a prevederilor legale imperative în materie

Pe de altă parte, dacă prin absurd, ar putea accepta și trece cu vederea peste aceste aspecte de nulitate absolută a actelor contestate și dacă prin același exercițiu al absurdului ar accepta și aplicarea dispozițiilor Ordinului 442/2016, observă faptul că nici din RIF și nici din decizia de impunere nu reiese felul în care organele de inspecție fiscală și-au exercitat dreptul de apreciere conferit prin intermediul prevederilor art. 7 alin. 4 din OPANAF 442/2036 - adică în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia, astfel încât decizia de impunere să nu fie de natură discriminatorie față de contribuabilul supus inspecției fiscale.

Ceea ce este de altfel cert este faptul că Articolul 1 din Codul Fiscal (Legea 571/2003 aplicabilă) ne arată care este scopul său: „*cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii*”. În virtutea principiului constituțional al ierarhiei actelor normative și în concordanță cu dispozițiile imperative ale Codului fiscal pentru perioada pentru care au fost stabilite obligații suplimentarea de plată, textul normativ la care ne raportăm pentru ajustarea impozitului pe profit de către organul fiscal este art. 11 (2) din Codul fiscal, care vorbește despre aducerea preturilor de transfer la nivelul pieței, fără a se stabili că se va aduce la media pieței și care acordă organului fiscal dreptul de a modifica prețul unei tranzacții economice, iar această modificare fiind, în realitate, o intervenție forțată, o ingerință în afacerile contribuabilului, trebuie interpretată restrictiv.

Organul fiscal își întemeiază (în mod abuziv și nelegal) poziția pe dispozițiile normative cuprinse în OPANAF 442/2016, al cărui text este în opoziție cu pct 2.7 din liniile directoare OECD care vorbește despre interdicția organelor fiscale naționale

de a supra-impozita societățile care realizează un profit mai mic decât media.

Așadar, așa cum a precizat și în cuprinsul punctului său de vedere, ignorat în mod voit, organul fiscal a încălcat parag. 4.8 și 4.9 din Liniile Directoare OECD prin faptul că a ignorat în totalitate raționamentul comercial al petentei și realitățile afacerilor desfășurate, astfel cum acestea au fost detaliate și susținut de petenta. Potrivit parag. 4.8. și 4.9 sus-menționate, se recomandă organelor fiscale să fie flexibile în analiza dosarului de prețuri de transfer prin luarea în considerare a raționamentului comercial al contribuabilului privind aplicarea preturilor de transfer, astfel că analiza preturilor de transfer să fie legată de realitățile afacerii contribuabilului.

În considerarea parag. 3.76 din Liniile Directoare OECD potrivit căruia pentru a obține o înțelegere completă a faptelor și circumstanțelor în ce privește o tranzacție controlată, în general poate să fie util să se examineze date atât din anul în examinare cât și din anii anteriori. (...) Spre exemplu, folosirea de informații din anii anteriori va arăta dacă pierderile înregistrate de un contribuabil într-o tranzacție fac parte dintr-o istorie de pierderi în tranzacții similare sau pot fi rezultatul unor condiții economice specifice într-un an anterior ce au crescut costurile în anul următor.

Nu în ultimul rând, în conformitate cu dispozițiile art. 13 alin. 6 NCPF, legiuitorul a introdus în mod expres regula de interpretare „*in dubio contra fiscum*” în situația în care prevederile legale sunt neclare organelor de control (cum este evident în cazul de față).

Date fiind cele de mai sus, consideră astfel că echipa de inspecție fiscală a estimat în mod excesiv, contrar dispozițiilor imperative ale art. 6 alin. 2 Cod procedură fiscală cuantumul prețurilor de transfer în legătură cu petenta fapt care conduce la o valoare a ajustărilor care nu reflectă starea fiscală de fapt a societății, care înfățișează în mod eronat realitatea pieței și a industriei în cadrul căreia societatea acționează.

Astfel, în virtutea argumentelor de natură constituțională în ceea ce privește ierarhia actelor normative, a impactului asupra indicatorilor petentei, a estimării veniturilor sale la cuartila I versus estimarea la mediană efectuată de organele fiscale, petenta consideră că veniturile ar fi putut fi estimate la nivelul primei cuartile (Q1), și nu la nivelul medianei intervalului intercuartilar, așa cum de altfel s-au pronunțat în repetate rânduri și instanțele de judecată:

În drept, își întemeiază contestația pe dispozițiile legale invocate în cuprinsul contestației, respectiv:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;
- Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu completările și modificările ulterioare;
- Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer;
- Ordin nr. 442/2016 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețului de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer;
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- Hotărâre nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- Principiile directoare ale Ghidului OCDE (variantea iulie 2010, aplicabilă perioadei 2011-2016)

Solicită în temeiul art.276 alin.5 Cod procedură fiscală susținerea orală a contestației.

II. Acțiunea în procedura prealabila a fost formulata împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr.;
- Raportul de inspecție fiscală nr.

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

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., s-au stabilit următoarele:

SocietateaSRL a fost supusa în perioada 08.02.2017-21.07.2017 unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2016 de către organele de inspecție din cadrul AJFP, urmare căreia a fost întocmit RIF nr., prin care a fost calculat impozit pe profit suplimentar în suma totală de lei aferent tranzacțiilor desfășurate cu entitatea afiliată societatea STI (FR).

În cuprinsul RIF menționat anterior se precizează ca societatea verificată nu a prezentat Dosarul Preturilor de Transfer cu toate ca acesta a fost solicitat de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.108 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 2 alin.2 din OPANAF 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare / estimare a preturilor de transfer.

Având în vedere cele prezentate anterior organele de inspecție din cadrul AJFP au procedat la estimarea quantumului preturilor de transfer, în conformitate cu prevederile art.7 alin.4 din OPANAF 442/2016, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar în suma delei.

Urmare depunerii de către societatea verificată a contestației împotriva Deciziei de impunere nr.și a RIF nr. a fost emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF Decizia nr., prin care se dispune refacerea inspecției fiscale privind impozitul pe profit în suma totală delei aferent preturilor de transfer.

În motivarea Deciziei de soluționare a contestației nr....., este consemnat faptul ca *„pe perioada 2011- 2015 sunt incidente prevederile art.3 OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer”*.

În cuprinsul aceleiași decizii de soluționare este consemnat faptul ca: *„deși s-a verificat perioada 2011-2016, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile OPANAF nr.446/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, ce intra în vigoare începând cu data de 02.02.2016”*.

Totodată, organele de soluționare a contestației opinează ca: *„pe perioada 2011-2015, sunt incidente prevederile OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.”*

Se retine faptul ca organele de soluționare a contestației au solicitat prin email in data de 12.03.2018 către organele de inspecție fiscala precizarea motivelor pentru care nu s-a efectuat aplicarea prevederilor OPANAF 222/2008 , solicitare la care nu s-a primit răspuns pana la data emiterii prezentei decizii de soluționare .

Astfel, se consemnează faptul ca: *”fata de cele arătate mai sus si întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscala cu privire la aplicarea prevederilor legale incidente perioadei verificate precum si cu privire la modalitatea de estimare a cuantumului preturilor de transfer in cazul neprezentarii dosarului preturilor de transfer”*, motiv pentru care organul de soluționare a contestației a decis desființarea parțiala a deciziei de impunere nr.emisa in baza RIF nr., pentru suma delei, precum și refacerea inspecției fiscale pentru aceeași perioada si același impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile in speța, precum si de cele precizate in Decizia nr.

Fata de cele consemnate in cuprinsul RIF nr. si a Deciziei nr..... emisa de ANAF DGSC, ținând cont de faptul ca inspecția anterioara laSRL a fost demarata in data de 08.02.2017 si de prevederile art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala si ale art. 13 alin. 2 din OPANAF nr. 442/2016 care prevede ca:

„(2) Prevederile prezentului ordin se aplica procedurilor de administrare inițiate dupa data de 1 ianuarie 2016”, organele de inspecție fiscala constata ca afirmația organului de soluționare a contestației potrivit căruia „pe perioada 2011-2015 sunt incidente prevederile OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.” nu subzista, motiv pentru care la efectuarea prezentei inspecții fiscale vor fi avute în vedere prevederile OPANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer.”

Prezenta inspecție fiscala a fost demarata in data de 17.05.2018 in baza OS si a Avizului de Inspecție Fiscala, fiind înscrisă in RUC al societății nr. la poziția nr..... din 17.05.2018.

Prin adresa înregistrată la societate sub nr. organele de inspecție fiscala au solicitat întocmirea și prezentarea pana in data limita de 16.07.2018 a Dosarului Preturilor de Transfer, aferent tranzacțiilor derulate deSRLcu entitățile afiliate in perioada 2011-2016.

In vederea ducerii la îndeplinire a celor solicitate prin adresa nr., in baza prevederilor art. 127 alin. 1 lit. b din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura fiscala si a referatului pentru suspendarea inspecției fiscale din 24.05.2018, inspecția fiscala a fost suspendata fiind emisa Decizia de suspendare nr. comunicata contribuabilului prin posta.

Prin adresa nr. înregistrată la DGRFP ACM sub nr. si la Inspecția Fiscala sub nr., in baza prevederilor art.4 alin.2 din OPANAF 442/2016, societatea verificata solicita amânarea cu 30 zile, a termenului de prezentare a dosarului preturilor de transfer solicitat, cererea in cauza find soluționata in mod favorabil societății verificate.

Prin adresa înregistrată la DGRFP - ACM sub nr. si la Inspecția fiscala sub nr....., SCSRLtransmite dosarul preturilor de transfer pentru perioada 2011-2016.

Întrucât societatea a depus in termenul legal la organul fiscal teritorial dosarul preturilor de transfer, organele de inspecție fiscala au constatat ca au fost îndeplinite condițiile cu privire la reluarea inspecției fiscale suspendate, motiv pentru care, in

baza referatului pentru ridicarea suspendării inspecției fiscale din data de 01.10.2018, a fost reluată inspecția fiscală laSRL, fiind întocmită Comunicarea reluării inspecției fiscale nr....., comunicată contribuabilului prin mijloace electronice în aceeași zi.

Urmare verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, se constată că în perioada verificatăSRLachiziționează de la societatea STI (FR) bunuri de natură materialelor auxiliare (aur, paladiu și alte metale prețioase folosite în cadrul procesului de tratare și acoperire a metalelor, produse chimice, consumabile folosite în cadrul procesului de polizare, de tribofinisaj, galvanizare, tratarea apei, etc.) , achiziția ocazională de mijloace fixe (utilaje și echipamente), servicii de natură consultanței și managementului și refacturări.

De asemenea, s-a constatat că în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, societatea verificată a livrat către societatea STI (FR) servicii de natură serviciilor de mecanică generală și tratarea și acoperirea metalelor în suma totală de lei.

Aferent tranzacțiilor derulate deSRLîn raport cu entitatea afiliată societatea STI (FR) în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au întocmit Fișa de identificare a tranzacțiilor (FIT).

Prin adresa nr., înregistrată la DGRFP - ACM sub nr. și la Inspecția fiscală sub nr....., societateaSRLtransmite dosarul preturilor de transfer pentru perioada 2011-2016.

Întrucât societatea a depus în termenul legal la organul fiscal teritorial dosarul preturilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost îndeplinite condițiile cu privire la reluarea inspecției fiscale suspendate, motiv pentru care, în baza referatului pentru ridicarea suspendării inspecției fiscale din data de 01.10.2018, a fost reluată inspecția fiscală laSRL, fiind întocmită Comunicarea reluării inspecției fiscale nr....., transmisă contribuabilului prin mijloace electronice în aceeași zi.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat căSRLnu a solicitat și nu a primit acorduri de preț în avans pentru tranzacțiile acestuia cu companiile afiliate și/sau o soluție fiscală individuală.

Dosarul preturilor de transfer prezentat de societate pentru perioada 2011 - 2016 cuprinde următoarele:

I. Rezumat capitol care cuprinde: sfera de cuprindere, structura dosarului și concluzii.

II. Informații despre grupul - acest capitol cuprinde descrierea generală a grupului, structura organizatorică, juridică și operațională, lista entităților componente din cadrul grupului, strategia de afaceri, istoricul grupului, datele financiare ale grupului, prezentarea generală a tranzacțiilor între persoane afiliate, etc.

III. Informații despreSRL- cuprinzând prezentarea societății, activitățile desfășurate, date financiare, structura organizațională și operațională, strategia de afaceri.

IV. Analiza conformității cu principiul valorii de piață: prezentarea detaliată a tranzacțiilor, analizei funcționale, analizei de comparabilitate și descrierea metodei de stabilire a preturilor de transfer pentru fiecare tranzacție împreună cu argumentarea criteriilor de selecție a acestei metode - acest capitol cuprinde alegerea metodei pentru preturile de transfer, procesul de căutare (utilizarea bazei de date Amadeus) strategia de căutare și etapele parcurse (criteriul geografic, cod

CAEN, companii active, criteriul de independenta, și selecția manuala), analiza statistica (stabilire indicator la societăți comparabile)

V. Concluzii - acest capitol cuprinde concluziile analizelor funcționale si de comparabilitate aferente tranzacțiilor derulate deSRLcu partenerii afiliați in perioada 2011-2016.

IV.3.3 Concluziile prezentate de societate in conținutul Dosarul Preturilor de Transfer In urma analizării tranzacțiilor intra-grup dintreSRLsi părțile sale afiliate, în cuprinsul Dosarului preturilor de transfer se consemnează ca tranzacțiile intra-grup desfășurate de către cu părțile sale afiliate in decursul perioadei 2011 – 2016 s-au desfășurat, in general, cu respectarea principiului valorii de piața, asa cum este acesta definit in Liniile directe OCDE si in legislația interna.

IV.3.4 Analiza dosarului preturilor de transfer

In cuprinsul dosarului preturilor de transfer,SRLconsemnează următoarele:

a) Referitor la tranzacțiile de prestarea de servicii de mecanica generala si tratarea si acoperirea metalelor de către in beneficiul părții afiliate STI, organele de inspecție fiscala au reținut ca pe parcursul perioadei 2011 - 2016SRLa desfășurat activitatea de producție de piese metalice folosite de către clienții finali ai Grupului pentru accesoriizarea produselor de marochinărie (genți, curele, etc.), in baza unor comenzi ferme primite din partea STI.

Societatea verificata consemnează in dosarul preturilor de transfer faptul ca tranzacțiile respective nu au la baza un cadru contractual, decontarea acestora fiind efectuata in baza unor facturi lunare, iar remunerarea are la baza tarife antecalulate in funcție de costul materialelor si al manoperei si o marja de profit de 10 %.

Societatea verificata precizează faptul ca riscul aferent calității este asumat deSRL, in sensul ca STI, odată cu recepția produselor finite produse de către, realizează un control de calitate prin sondaj, iar in cazul in care sunt identificate produse neconforme, STI refuza întregul lot In vederea determinării lungimii de braț, a fost aplicata metoda marjei nete.

In vederea identificării societăților comparabile a fost efectuata inițial căutarea la nivelul României , nefiind identificata nici o entitate comparabila.

Întrucât la nivel național nu au fost identificate entități comparabile, a fost extinsa căutarea la nivelul UE, fiind aplicate următoarele criterii :

- Codul de activitate 2561 – „*Tratarea si acoperirea metalelor*”, 2562 – „*Operațiuni de mecanica generala*”;
- Statutul de companie independenta fiind exclude din eșantion companiile afiliate in care cel puțin un acționar deține direct sau indirect peste 25% din capital;
- Participații in filiale fiind exclude din eșantion companiile care dețin direct sau indirect peste 25% din capitalul filialelor;
- Companii care au doar situații financiare neconsolidate, sunt active si se încadrează in categoria contribuabililor mijlocii;
- Au fost exclude din eșantion acele companii care nu au realizat in medie in decursul celor sase ani din perioada analizata (respectiv 2011 – 2016) venituri din exploatare de cel puțin 2.000.000 EUR si au avut in medie mai puțin de 50 de angajați;
- Au fost exclude companiile care nu au furnizat date financiare suficiente, cele care au obținut rezultat din exploatare negativ in cel puțin 2 ani consecutivi si cele care au obținut marje de profit \leq cu -100% sau $>$ = cu 100 %;

- Au fost excluse companiile a căror pondere medie a stocurilor în total vânzări a fost mai mică de 5 % și cele a căror pondere medie a cheltuielilor cu personalul în total cheltuieli din exploatare a fost mai mică de 15 %.

Urmare revizuirii manuale a site-urilor companiilor sau altor surse de informații a rezultat un eșantion final comparabil de 12 entități.

Urmare analizei comparative, societatea a stabilit intervalul cuartilar al indicatorului marja netă a profitului, fiind întocmit următorul tabel:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Minim	-1,57%	1,26%	-1,80%	1,50%	-1,56%	0,62%
Cuartila inferioară	3,41%	3,22%	2,75%	5,16%	3,18%	2,81%
Mediana	6,24%	5,74%	5,39%	7,12%	4,54%	6,23%
Cuartila Superioară	7,54%	10,01%	9,07%	8,57%	8,34%	8,99%
Maxim	13,21%	45,53%	19,83%	23,19%	14,56%	15,54%
NR.observatii	10	11	12	12	12	12

De asemenea, urmare determinării marjei de profit aSRLdin prestarea de servicii de mecanica generală și acoperirea metalelor către STI, pentru perioada 2011-2016 au rezultat următoarele:

Indicator	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Venituri din exploatare	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Cheltuieli de exploatare	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Rezultat din exploatare	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Marja de profit	5,29%	2,26%	-1,21%	6,77%	1,73%	5,47%

Astfel, urmare efectuării studiului de comparabilitate, în cuprinsul dosarului preturilor de transfer,SRLconsemnează că obține o profitabilitate care se încadrează în intervalul de piață determinat ca urmare a elaborării studiului de comparabilitate în baza de date Amadeus pentru anii 2011, 2014 și 2016 în timp ce pentru anii 2012, 2013 și 2015 rezultatele se situează sub intervalul de piață.

De asemenea societatea verificată opinează că: „În analiza și interpretarea rezultatelor comparativ cu intervalul de piață trebuie luate în considerare și următoarele:

1. Ajustarea cu întârziere a costurilor de producție, în condițiile unui nivel de activitate mai scăzut, în special dacă ne referim la anul 2013 (când cifra de afaceri a scăzut la RON față de RON în anul 2014).

2. Un anumit grad de ineficiență la nivel local (ineficiența care între părți independente nu ar putea fi transferată în totalitate beneficiarului, acesta nefiind dispus să plătească ineficiența prestatorului), în special în anul 2015, caracterizat de:

- utilizarea excesivă a metalelor prețioase, pentru a atinge nivelul de calitate dorit;
- repetarea anumitor procese de producție, pentru a atinge standardul cerut;
- necesitatea de a comanda piese semi-finite, ce urmau să fie acoperite cu metal prețios, în condițiile în care stocul inițial trimis a fost parțial rebutat;
- necesitatea de a reface anumite loturi de produse, în condițiile unor diferențe de culoare și aspect între piese.

3. Chiar dacă prin strategia de căutare au fost aplicate filtre care să conducă la un grad de comparabilitate cât mai ridicat, entitățile comparabile selectate în eșantionul final, îndeplinesc funcții și își asumă riscuri suplimentare față de – în virtutea calității lor de companii independente, ce acționează pe o piață concurențială. Din acest punct de vedere, pentru a putea supraviețui pe piață, aceste entități. derulează și activități de marketing-vânzări, își asumă integralitatea funcțiilor și etapelor de producție, precum și riscul de piață, fiind astfel îndreptățite la o remunerație (profit) suplimentară. Ori, în cazul, aceste funcții și riscuri suplimentare nu sunt asumate de către compania locală.”

b) Referitor la tranzacțiile de achiziția de bunuri de natura materialelor consumabile de la partea afiliata STI, organele de inspecție fiscală au reținut ca pe parcursul perioadei 2011 - 2016 SRL a achiziționat de la partea sa afiliata STI materiale consumabile necesare în vederea bunei desfășurări a activității operaționale, de natura: aur, paladiu și alte metale prețioase folosite în cadrul procesului de tratare și acoperire a metalelor, produse chimice, consumabile folosite în cadrul procesului de polizare, de tribofinisaj, galvanizare, tratarea apei.

Societatea verificată consemnează în dosarul preturilor de transfer faptul că tranzacțiile respective nu au la bază un cadru contractual, iar prețul de transfer este reprezentat de costul înregistrat de către STI cu achiziția acestor bunuri, fără adăugarea unei marje de profit.

Societatea verificată precizează faptul că riscul aferent calității este asumat de STI, în sensul că STI, odată cu livrarea materialelor către, aceasta din urmă realizează recepția materialelor consumabile și în cazul în care aceste materiale nu întrunesc standardele de calitate, ele pot fi refuzate și returnate către STI.

În vederea determinării lungimii de brat, a fost aplicată metoda cost plus.

Astfel, societatea a procedat la evaluarea bazei de cost și evaluarea marjei de profit, constatându-se că baza de cost este reprezentată de prețul de achiziție al bunurilor de către STI de la furnizori independenți, care prin definiție reprezintă cost la nivelul pieței, nefiind aplicată marja de profit.

Pe cale de consecință, societatea concluzionează că tranzacțiile de natura achizițiilor de bunuri de natura materialelor consumabile de la partea afiliată STI au fost efectuate la preț de piață fără a fi practicate preturi preferențiale care să aibă influențe fiscale în ceea ce privește societatea verificată.

c) Referitor la tranzacțiile de achiziția de bunuri de natura mijloacelor fixe de la partea afiliată STI, organele de inspecție fiscală au reținut că pe parcursul perioadei 2011 - 2016 SRL a achiziționat de la partea sa afiliată STI o serie de utilaje și echipamente utilizate în diferite faze ale proceselor de producție (utilaje CNC, echipamente de polizare, tribofinisaj, etc.).

Societatea verificată consemnează în dosarul preturilor de transfer faptul că tranzacțiile respective nu au la bază un cadru contractual, iar prețul de transfer este reprezentat de valoarea contabilă netă (valoarea rămasă neamortizată), fără adăugarea unei marje de profit.

Astfel, societatea a procedat la evaluarea bazei de cost și evaluarea marjei de profit, constatându-se că baza de cost este reprezentată de valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe care au fost inițial achiziționate de la părți independente și este în conformitate cu principiul valorii de piață, neaplicându-se nici o marja de profit.

Pe cale de consecință, societatea concluzionează că tranzacțiile de natura achizițiilor de bunuri de natura mijloacelor fixe de la partea afiliată STI, au fost efectuate la preț de piață fără a fi practicate preturi preferențiale care să aibă influențe fiscale în ceea ce privește societatea verificată.

d) Referitor la tranzacțiile de natura achizițiilor de servicii de natura consultanței și managementului de la părțile afiliate STI și, organele de inspecție fiscală au reținut că pe parcursul perioadei 2011 - 2016 Serviciile de natura consultanței și managementului sunt prestate prin persoane din conducerea care sunt angajați ai STI sau și nu primesc indemnizații sau salarii de la societatea verificată, fiind plătiți în totalitate de către societățile din Așadar, serviciile de natura consultanței și managementului constau, în fapt, în punerea la

dispoziție de personal de conducere de către STI si in beneficiul, la care se adaugă anumite servicii asigurate la nivel de grup.

Societatea verificata consemnează in dosarul preturilor de transfer faptul ca tranzacțiile respective nu au la baza un cadrul contractual pentru componenta ce vizează serviciile generale de management. Pentru serviciile de asistenta tehnica (ce includ si costul persoanelor angajate ale STI sau dar care lucrează in principal pentru) a fost încheiat contractul nr.

Decontarea cheltuielilor se face in baza unor facturi lunare.

Prețul de transfer in ceea ce privește serviciile de natura consultantei si managementului este reprezentat de salarii si alte cheltuieli (contribuții salarii, deplasări) ale persoanelor implicate (angajați ai STI care prestează diverse activități in beneficiul subsidiarelor), fără adăugarea unei marje de profit, in cazul prestațiilor obișnuite.

Pentru prestații ocazionale, in perioada 2011 – 2013, prețul are in vedere o evaluare forfetara zilnica de EUR, ce tine de asemenea cont de costurile complete (salarii, contribuții salarii, deplasări) cu personalul pus la dispoziție. Începând cu anul 2014, prestațiile ocazionale sunt remunerate la cost, fără adăugarea unei marje de profit.

Pentru activitățile generale de management efectuate de Grup, are loc o alocare indirecta de cheltuiala, ce determina un anumit cost lunar forfetar in valoarea de EUR/luna (perioada 2011 - 2013), respectiv EUR/luna (începând cu anul 2014).

Astfel societatea a procedat la evaluarea bazei de cost si evaluarea marjei de profit Baza de cost utilizata pentru determinarea onorariului aferent achiziției de servicii de natura consultantei si managementului a fost determinata in funcție de costurile înregistrate de către prestatori (..... STI si) cu angajații sai implicați in prestarea serviciilor. Alocarea costurilor către beneficiar (.....) s-a făcut in mod direct pentru componenta ce vizează asistenta tehnica si in mod indirect pentru activitățile generale de management.

Pe cale de consecința, societatea concluzionează ca tranzacțiile de natura de servicii de natura consultantei și managementului de la părțile afiliate STI si, au fost efectuate la preț de piața fără a fi practicate preturi preferențiale care sa aibă influente fiscale in ceea ce privește societatea verificata.

e) Referitor la refacturarea de bunuri si servicii de la partea afiliata STI in cuprinsul dosarului preturilor de transfer se precizează faptul ca acestea reprezinta in principal servicii ocazionale (e.g. plata unor servicii, suportarea unor cheltuieli), efectuate de STI in beneficiulSRL

.....
Valoarea totala a refacturărilor de bunuri si servicii efectuate de către de STI cătreSRLeste deeuro din care euro in 2013, euro in 2014, euro in 2015 si euro in 2016.

Decontarea sumelor intre entități. afiliate se realizează in baza unor facturi.

In vederea determinării lungimii de brat, a fost aplicata metoda comparării preturilor, constatându-se ca sunt aplicate aceleași preturi cu cele percepute inițial de către părți independente pentru aceleași bunuri/servicii.

Societatea verificata menționează in cuprinsul dosarului preturilor de transfer ca re practicarea unei marje de profit in cadrul tranzacției de refacturare intre părțile afiliate este motivata de următoarele:

- prețul practicat in cadrul tranzacției intre persoane afiliate este prețul negociat si agreat intre doua părți independente care este prin definiție la valoare de piața;

- serviciile/bunurile care au făcut obiectul refacturării între părți afiliate au fost furnizate de către o parte independentă, iar partea afiliată nu a adăugat valoare asupra lor astfel încât să se justifice aplicarea unei marje de profit;

- STI acționează în cadrul prezentei tranzacții numai ca intermediar care suportă inițial anumite costuri după care le transmite mai departe;

- în final, prin aplicarea acestei metodologii, beneficiarul final al serviciilor refacturate, ajunge să suporte un cost la valoare de piață, negociat între părți independente. În plus față de aceste considerente, articolul 7.36 din Liniile directoare ale OCDE prevede faptul că refacturările de costuri pentru tranzacții făcute în beneficiul părților afiliate, sub forma de intermediere sau de agent, trebuie să fie realizate fără marja aplicată valorii tranzacției respective (în cazul de față valoarea bunurilor/serviciilor refacturate).

Astfel, refacturările de costuri sunt la nivelul preturilor practicate între persoane independente, prin definiție aflate la valoare de piață.

Astfel, societatea concluzionează că tranzacțiile de refacturare analizate au fost desfășurate în conformitate cu principiul valorii de piață așa cum este definit în legislația locală și în Liniile Directoare OECD, fără a fi constatate influențe fiscale.

IV.3.5 Concluzii privind dosarul preturilor de transfer și completările acestuia

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

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

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

Cu privire la afirmația societății verificate conform căreia: „entitățile comparabile selectate în eșantionul final îndeplinesc funcții și își asuma riscuri suplimentare față de” și „aceste entități. derulează și activități de marketing - vânzări, își asuma integralitatea funcțiilor și etapelor de producție precum și riscul de piață, fiind astfel îndreptățite la o remunerație (profit) suplimentară” organele de inspecție fiscală au constatat că SCSRLnu prezintă documente sau informații relevante în vederea susținerii acestei afirmații.

Mai mult decât atât, în speța de față organele de inspecție fiscală constată că societatea verificată nu derulează activitate de producție propriu zisă, nefiind proprietarul de drept al produselor finite, fiind efectuate exclusiv prestări de servicii cu manopera asupra bunurilor primite.

Totodată, entitățile care derulează activități de marketing – vânzări în vederea promovării produselor înregistrează și cheltuieli aferente acestor activități (salarii, publicitate, târguri etc), fiind influențate astfel atât rezultatul din exploatare cât și marja netă a profitului.

Cu privire la preturile tranzacțiilor derulate întreSRLcu entitățile afiliate, urmare analizei dosarului preturilor de transfer și a anexelor acestuia în cuprinsul cărora este prezentată modalitatea de analiză și determinare a intervalului cuartilor, organele de inspecție fiscală constată că acestea nu sunt de natură să modifice rezultatul fiscal alSRLpentru perioada 2011-2016, cu excepția ce va fi prezentată în continuare.

În vederea stabilirii sumelor suplimentare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere sumele declarate de societate în cuprinsul declarațiilor cod 101 privind impozitul pe profit aferente perioadei verificate.

Ca deficiență cu privire la valoarea de piață a tranzacțiilor derulate deSRLcu STI, în speța prestarea de servicii de mecanică generală și tratarea și acoperirea metalelor de către în beneficiul părții afiliate STI, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul perioadei 2011 – 2016, respectiv în anii 2012, 2013, 2015, indicatorul de profitabilitate: „*marja de profit aferentă costurilor operaționale*„ (MPCO) calculată având în vedere rezultatele financiare aleSRL, se află în afara intervalului cuartilor stabilit pentru entitățile independente în aceeași perioadă după cum urmează:

A) Aferent anului 2012

Pentru anul 2012, societatea verificată a înregistrat venituri din exploatare în suma totală de lei, respectiv cheltuieli din exploatare în suma totală de lei, rezultând un rezultat din exploatare în suma totală de lei.

În aceste condiții, nivelul indicatorului MPCO calculat după formula: $MPCO = \frac{\text{Rezultat din exploatare}}{\text{Cheltuieli din exploatare}} \times 100$ aferent anului 2012 este 2.46 % .

Conform celor prezentate în dosarul preturilor de transfer, pentru anul 2012 cuartila inferioară a fost stabilită la 3.22 %, cuartila superioară la 10.01 %, iar mediana la 5.74 %.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 8 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală constată că aceste tranzacții aferente anului 2012, derulate între persoane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art. 9 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea preturilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediana a intervalului de comparație, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile suplimentare în sarcinaSRL, în suma totală de: lei. (5.74 % xlei –lei).

Din verificarea declarației cod 101 aferentă impozitului pe profit pentru anul 2012, s-a constatat că societatea verificată a declarat profit impozabil în suma de lei, pentru care a calculat și declarat un impozit pe profit anual în suma de lei.

Pe cale de consecință, pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma totală delei (.....lei x 16%).

B) Aferent anului 2013

Pentru anul 2013, societatea verificată a înregistrat venituri din exploatare în suma totală delei, respectiv cheltuieli din exploatare în suma totală de lei, rezultând un rezultat din exploatare în suma totală de lei.

In aceste condiții, nivelul indicatorului MPCO calculat după formula: $MPCO = \text{Rezultat din exploatare} / \text{Cheltuieli din exploatare} \times 100$ aferent anului 2013 este - 1.21 % .

Conform celor prezentate în Dosarul Preturilor de Transfer, pentru anul 2013 cuartila inferioara a fost stabilită la 2.75 %, cuartila superioara la 9.07 %, iar mediana la 5.39 %.

Astfel , în conformitate cu prevederile art. 8 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală constată ca aceste tranzacții aferente anului 2013, derulate între persoane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.9 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea preturilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediana a intervalului de comparație , pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile suplimentare în sarcinaSRL, în suma totală de lei. (5.39 % xlei + lei).

Din verificarea declarației cod 101 aferentă impozitului pe profit pentru anul 2013, s-a constatat că societatea verificată a declarat pierdere fiscală de recuperat în anii următori în suma de lei.

Pe cale de consecință, pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma totală de lei (.....lei –lei) x 16 %).

C) Aferent anului 2015

Pentru anul 2015, societatea verificată a înregistrat venituri din exploatare în suma totală de lei, respectiv cheltuieli din exploatare în suma totală de lei, rezultând un rezultat din exploatare în suma totală de lei.

In aceste condiții, nivelul indicatorului MPCO calculat după formula: $MPCO = \text{Rezultat din exploatare} / \text{Cheltuieli din exploatare} \times 100$ aferent anului 2015 este 1.75 % .

Conform celor prezentate în dosarul preturilor de transfer, pentru anul 2015 cuartila inferioara a fost stabilită la 3.18 %, cuartila superioara la 8.34 %, iar mediana la 4.54 %.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 8 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală constată ca aceste tranzacții aferente anului 2015, derulate între persoane afiliate au fost efectuate cu încălcarea principiului valorii de piață, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.9 din OPANAF 442/2016, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea preturilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediana a intervalului de comparație , pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele de fapt și temeiurile de drept prezentate anterior, pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile suplimentare în sarcinaSRL, în suma totală de : lei (4.54% xlei -).

Din verificarea declarației cod 101 aferentă impozitului pe profit pentru anul 2015, s-a constatat că societatea verificată a declarat profit impozabil în suma de lei , pentru care a calculat și declarat un impozit pe profit anual în suma delei.

Pe cale de consecință , pentru anul 2015 , organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma totală de lei (.....lei x 16%).

In conformitate cu prevederile:

Art.11, alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

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

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

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

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

p) orice alta metoda recunoscuta in liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare si Dezvoltare Economica.”

Art. 19 alin. (1) si (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si 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 in condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.”

Art. 13 alin. (2) din OPANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul si condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer:

"(2) Prevederile prezentului ordin se aplica procedurilor de administrare inițiate după data de 1 ianuarie 2016."

Art.8 din OPANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer:

"Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției./valoarea tranzacției. (marja/rezultat/preț) se încadrează in intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

1. analiza de comparabilitate va avea in vedere criteriile teritoriale in următoarea ordine: național, Uniunea Europeana, paneuropean, internațional;

2. disponibilitatea rezonabila a datelor la momentul stabilirii preturilor de transfer sau la momentul documentarii acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii preturilor de transfer;

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

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

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

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

Astfel, prin reconsiderarea tranzacțiilor derulate de societateaSRL România cu STI în vederea reflectării prețului pieței, pentru perioada 2011-2016, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în suma totală de lei și impozit pe profit suplimentar în suma totală de lei.

În anul fiscal 2011

Venituri din exploatare: lei
Cheltuieli de exploatare: lei
Rezultat din exploatare: lei
Venituri financiare: lei
Cheltuieli financiare: lei
Rezultat financiar: lei
Rezultat brut: lei
Total deduceri : lei
Total cheltuieli nedeductibile: lei
Profit impozabil pentru anul de raportare: lei
Sponsorizări : lei
Total impozit pe profit : lei

Situația privind modul de calcul al profitului impozabil și a impozitului pe profit anual este prezentată în anexa nr.3.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală nu au constatat aferent anului 2011 practicarea de preturi preferențiale în ceea ce privește tranzacțiile derulate cu persoane afiliate care să conducă la modificarea bazei de impunere a impozitului pe profit.

Anul 2012

Venituri din exploatare:lei
Cheltuieli de exploatare:lei
Rezultat din exploatare:lei
Venituri financiare: lei
Cheltuieli financiare: lei
Rezultat financiar: lei
Rezultat brut: lei
Total deduceri : lei
Total cheltuieli nedeductibile: lei
Profit impozabil pentru anul de raportare:lei

Total impozit pe profit :lei

Situația privind modul de calcul al profitului impozabil și a impozitului pe profit anual este prezentată în anexa nr.3.

Recapitulatie:

Pierdere fiscala declarata de societate:lei.

Total impozit pe profit declarat de societate: 0 lei

Venituri impozabile suplimentare stabilite de inspectia fiscala:lei

Profit impozabil stabilit de inspectia fiscala: lei (.....lei -lei)

Impozit pe profit suplimentar stabilit de inspectia fiscala :lei.

ANUL 2014

Venituri din exploatare: lei

Cheltuieli de exploatare: lei

Rezultat din exploatare: lei

Venituri financiare: lei

Cheltuieli financiare: lei

Rezultat financiar: lei

Rezultat brut: lei

Total deduceri : lei

Total cheltuieli nedeductibile: lei

Profit impozabil pentru anul de raportare: lei

Pierdere fiscala de recuperate din perioada precedenta:lei

Total impozit pe profit : lei.

Situația privind modul de calcul al profitului impozabil și a impozitului pe profit anual este prezentată în anexa nr. 3.

Pentru anul 2014, deși indicatorul MICO se încadrează în intervalul quart ilar, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil calculat și declarat de societatea verificat prin formularul 101, anulând pierderea fiscala reportata, în suma delei .

Recapitulatie :

Profit impozabil pentru anul de raportare declarat de societate:lei

Pierdere fiscala de recuperat din perioada precedenta declarata de societate:lei

Total impozit pe profit declarat de societate:lei.

Diminuare pierdere fiscala de către organele de inspectie fiscala:lei

Total impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala : lei

ANUL 2015

Venituri din exploatare:lei

Cheltuieli de exploatare:.....lei

Rezultat din exploatare:lei

Venituri financiare: lei

Cheltuieli financiare: lei

Rezultat financiar : lei

Rezultat brut: lei

Total deduceri : lei

Total cheltuieli nedeductibile: lei

Profit impozabil pentru anul de raportare:lei

Total impozit pe profit lei.

Sponsorizări : lei

Total impozit pe profit declarat de societate: lei.

Situația privind modul de calcul al profitului impozabil și a impozitului pe profit anual este prezentată în anexa nr. 3.

În baza prevederilor legale menționate anterior și a datelor prezentate de contribuabil prin dosarul preturilor de transfer pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile suplimentare în suma totală delei și un impozit pe profit suplimentar în suma totală delei (.....lei x 16%).

Recapitulație :

Profit impozabil pentru anul de raportare declarat de societate:lei

Sponsorizări:0 lei

Impozitul pe profit declarat de societate:lei

Venituri impozabile suplimentare stabilite de inspecția fiscală:lei

Impozit pe profit suplimentar stabilit de inspecția fiscală:lei.

ANUL 2016

Venituri din exploatare: lei

Cheltuieli de exploatare: lei

Rezultat din exploatare:lei

Venituri financiare: lei

Cheltuieli financiare: lei

Rezultat financiar: lei

Rezultat brut: lei

Total deduceri : lei

Total cheltuieli nedeductibile: lei

Profit impozabil pentru anul de raportare: lei

Total impozit pe profit : lei.

Situația privind modul de calcul al profitului impozabil și a impozitului pe profit anual este prezentată în anexa nr. 3.

Din verificările efectuate asupra dosarului preturilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2016 nu există elemente care să conducă la modificarea bazei de impozitare.

Recapitulație perioada 2011-2016 :

- 2012, baza impozabilă suplimentară:lei și impozit pe profit suplimentar:lei ;

- 2013, baza impozabilă suplimentară:lei și impozit pe profit suplimentar:lei;

- 2014, baza impozabilă suplimentară: 0 lei și impozit pe profit suplimentar:lei;

- 2015, baza impozabilă suplimentară:lei și impozit pe profit suplimentar:lei.

Total venituri impozabile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală:lei

Total impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală: lei (.....lei +lei +lei +lei).

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:

SocietateaSRL, uzând de prevederile art. 276 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.9.12 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat în cuprinsul contestației susținerea orală a acesteia.

Urmare acestei solicitări a avut loc susținerea orală a contestației, fiind încheiată «Minuta sedinței», anexată la dosarul cauzei.

III.1. Referitor la contestația îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

In fapt, societateaSRL a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.

Urmare verificării efectuate asupra societățiiSRL, organele fiscale din cadrul Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituita la nivelul Regiunii au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr., in baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr.

In drept, potrivit prevederilor art. 93 si art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 93

Sfera si actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare si a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, in condițiile art. 95 alin. (4) si art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.*

(3) *Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile si in cazurile in care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si in cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugata.”*

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere si următoarele acte administrative fiscale:

a) *deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugata si deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

d) *deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

Potrivit art. 107 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 107

Forma si conținutul contestației

(...) (2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal in titlul de creanța sau in actul administrativ fiscal atacat.”*

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscală s-a prevăzut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanța prin care se pot stabili obligații fiscale in sarcina contribuabilei.

Se mai retine ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestația potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*”, în speța raportul de inspecție fiscală neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat în conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscală.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

„5.4. *Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.*”

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(...)(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”, raportul de inspecție fiscală **nu constituie titlu de creanță** și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, urmând a se soluționa **contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr.**

III.2. În ceea ce privește susținerea **contestatarii conform căreia i-a fost încălcat dreptul la apărare prin reasigurarea accesului la întreg dosarul administrativ, lipsa audierii contribuabilului, precum și încălcarea obligației organului fiscal de a aduce la cunoștința petentei prevederile Ordinului președintelui ANAF nr. 1338/2008**, se rețin următoarele:

III.2.A. Referitor la faptul că nu au fost respectate dispozițiile **privind dreptul la informare a contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale și nici dispozițiile privind respectarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii**, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Dreptul de a fi ascultat

(1) *Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*”,

iar potrivit art. 130 alin. (1) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se retine că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, se retine că potrivit cap. 6 „Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul” din Anexa 2 „Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice” la OPANAF nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, se va prezenta *“o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare”,* precum și *“rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere”.*

Astfel, având în vedere susținerile societății, prevederile legale citate mai sus și analizând Raportul de inspecție fiscală nr., se retine că potrivit art. 130 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/ plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.”, la fila 24 din RIF se precizează că organele de inspecție fiscală au comunicat petentei proiectul Raportului de inspecție fiscală, comunicându-i **totodată** și *„Înștiințarea pentru discuția finală”,* înmănată societății la data de **18.10.2018**.

Astfel, reprezentantului societății i s-a dat posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere față de constatările inspecției fiscale, pana pe data de **25.10.2018, ora 9.00**, în conformitate cu prevederile art.130 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, [...]”.

Urmare discuției finale, societatea și-a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, prin adresa înregistrată la DGRFP – Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituita la nivelul Regiunii, iar organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al contribuabilului au prezentat concluziile lor asupra motivației depusă de petentă – fila 38 din RIF.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

III.2.B. Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organul fiscal nu a respectat dreptul la apărare al contribuabilului, prin nepermitearea

accesului la dosarul administrativ care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituita la nivelul Regiunii – Inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În drept, având în vedere dispozițiile art. 10 și art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 10

Obligația de cooperare

(1) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.*

ART.73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”* raportat la normele incidente care reglementează obligațiile/drepturile organelor de inspecție fiscală, respectiv care guvernează inspecția fiscală, respectiv:

„ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

(3) **Organul fiscal este îndreptățit** să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

ART. 118

Reguli privind inspecția fiscală

(...) (5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”*

În susținerea solicitării sale petenta face trimitere exclusiv la hotărârea CJUE în cauza Solvay c. Comisia, afacerea C-109/10.

Învederăm că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei nu rezultă care ar putea fi documentele susceptibile de a nu fi fost prezentate petentei și care ar fi putut influența cuantumul sumei stabilite suplimentar în sarcina sa.

Motivația petentei privind faptul că „*nu a avut acces la dosarul administrativ*” nu este de natură a demonstra o altă stare de fapt fiscală, în condițiile în care așa cum rezultă și din cuprinsul prezentei, stabilirea acestor obligații fiscale a fost consecința faptului că petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să susțină afirmația conform căreia: „entitățile comparabile selectate în eșantionul final îndeplinesc funcții și își asuma riscuri suplimentare față de” și „aceste entități derulează și activități de marketing - vânzări, își asuma integralitatea funcțiilor și etapelor de producție precum și riscul de piață, fiind astfel îndreptățite la o remunerație (profit) suplimentară” .

În proiectul de decizie transmis societății contestatoare în data de 18.10.2018, organele de inspecție fiscală au înscris la capitolul 3 „*Constatări privind relațiile de afiliere și dosarul preturilor de transfer*” următoarele:

„*In urma analizei dosarului preturilor de transfer și în fundamentarea concluziilor organelor de inspecție fiscală asupra conținutului acestuia, s-a constatat că societatea a întocmit dosarul preturilor de transfer în conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, ale OPANAF 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer și cu Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OECD, fără a fi constatate deficiente.*

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

Cu privire la modul de alegere a criteriilor de selecție avute în vedere la stabilirea intervalului cuartilar, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt comparabile cu indicatorii economico-financiar ai societății verificate, fără a fi constatate deficiente.

Cu privire la afirmația societății verificate conform căreia: „entitățile comparabile selectate în eșantionul final îndeplinesc funcții și își asuma riscuri suplimentare față de „și, aceste entități derulează și activități de marketing - vânzări , își asuma integralitatea funcțiilor și etapelor de producție , precum și riscul de piață, fiind astfel îndreptățite la o remunerație (profit) suplimentară „ organele de inspecție fiscală au constatat că SCSRL, nu prezintă documente sau informații relevante în vederea susținerii acestei afirmații.

Mai mult decât atât, în speța de față organele de inspecție fiscală constată ca, societatea verificată nu derulează activitate de producție propriu zisă, nefiind proprietarul de drept al produselor finite, fiind efectuate exclusiv prestări de servicii cu manopera asupra bunurilor primite.

Totodată, entitățile care derulează activități de marketing – vânzări în vederea promovării produselor înregistrează și cheltuieli aferente acestor activități (salarii , publicitate , târguri etc), fiind influențate astfel atât rezultatul din exploatare cât și marja netă a profitului.

(...)Ca deficiența cu privire la valoarea de piață a tranzacțiilor derulate deSRLcu STI, în speța prestarea de servicii de mecanică generală și tratarea și acoperirea metalelor de către în beneficiul părții

afiliate STI, organele de inspecție fiscală au constatat ca pe parcursul perioadei 2011 – 2016, respectiv în anii 2012, 2013, 2015, indicatorul de profitabilitate: „ marja de profit aferentă costurilor operaționale „(MPCO) calculată având în vedere rezultatele financiare aleSRL, se afla în afara intervalului cuartilar stabilit pentru entitățile independente în aceeași perioadă (...)”

În cuprinsul proiectului raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au arătat succint modul în care a fost stabilit impozitul pe profit în suma de lei, societatea contestatoare având cunoștința despre elementele avute în vedere la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar urmare inspecției fiscale.

Societatea contestatoare face afirmații cu caracter evaziv, fără a menționa ce elemente au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală fără a-i fi aduse la cunoștință, în condițiile în care toate calculele au fost făcute pornind de la dosarul preturilor de transfer prezentat deSRL.

Astfel, petenta trebuia să justifice aceste fapte prin prezentarea la dosarul cauzei a unor documente, situație în care ar fi respectat dispozițiile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Raportând aprecierile Curții expuse pe larg în cauza C-109/10, la care petenta face referire, se impun următoarele precizări:

- din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere rezultă că petenta, pe parcursul inspecției fiscale a beneficiat de dreptul la apărare, în sensul că i-au fost solicitate documente de natura mijloacelor de proba;

- în cuprinsul RIF au fost prezentate motivele de fapt și de drept care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare;

- la finalul inspecției fiscale, petentei i-a fost pus la dispoziție proiectul Raportului de inspecție fiscală, aceasta depunând inclusiv obiecțiuni, la care organele de inspecție fiscală și-au prezentat punctul de vedere.

Pentru argumentele mai sus prezentate, DGRFP constată că nu se confirmă pretinsa încălcare a dreptului la apărare, respectiv a accesului la dosarul administrativ, neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei pentru acest capăt de cere.

III.2.C. În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de lei stabilit ca urmare a analizării dosarului preturilor de transfer, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP este investit să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect aplicând prevederile OPANAF nr. 442/2016, procedând astfel la ajustarea preturilor de transfer la valoarea configurată de tendința centrală a pieței reprezentată de valoarea mediana a intervalului de comparație, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate .

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că există relații de afiliere întreSRL și STI din și au solicitat întocmirea și

prezentarea de către societate a dosarului prețurilor de transfer aferent perioadei supuse verificării pentru tranzacțiile cu persoana afiliată STI din

SocietateaSRL a fost supusa in perioada 08.02.2017-21.07.2017 unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2016 de către organe de inspecție din cadrul AJFP, urmare căreia a fost întocmit RIF nr., prin care a fost calculat impozit pe profit suplimentar in suma totala delei aferent tranzacțiilor desfășurate cu entitatea afiliata societatea STI (FR

În cuprinsul RIF menționat anterior se precizează ca societatea verificata nu a prezentat dosarul preturilor de transfer cu toate ca acesta a fost solicitat de organele de inspecție fiscala in baza prevederilor art.108 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu art. 2 alin.2 din OPANAF 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul si condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer.

Având in vedere cele prezentate anterior organele de inspecție din cadrul AJFP **au procedat la estimarea quantumului preturilor de transfer**, in conformitate cu prevederile art.7 alin.4 din OPANAF 442/2016, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar in suma delei.

Urmare depunerii de către societatea verificata a contestației împotriva Deciziei de impunere nr.și a RIF nr. **a fost emisa de către Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF Decizia nr., prin care se dispune refacerea inspecției fiscale privind impozitul pe profit in suma totala delei aferent preturilor de transfer.**

În motivarea Deciziei de soluționare a contestației nr....., este consemnat faptul ca „*pe perioada 2011- 2015 sunt incidente prevederile art.3 OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer*”.

În cuprinsul aceleiași decizii de soluționare este consemnat faptul ca, **în condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat dosarul preturilor de transfer (situație de fapt constata la inspecția fiscala derulata anterior – pentru care s-a dispus reverificare)**, „*deși s-a verificat perioada 2011-2016, organele de inspecție fiscala au invocat prevederile OPANAF nr.446/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul si condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, ce intra in vigoare începând cu data de 02.02.2016*” si „*pe perioada 2011-2015, sunt incidente prevederile OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.*”

Astfel, se consemnează faptul ca: *”fata de cele arătate mai sus si întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscala cu privire la aplicarea prevederilor legale incidente perioadei verificate precum si cu privire la modalitatea de estimare a quantumului preturilor de transfer in cazul neprezentarii dosarului preturilor de transfer*”, motiv pentru care organul de soluționare a contestației a decis **desființarea parțiala a Deciziei de impunere nr.emisa in baza RIF nr., pentru suma delei, precum și refacerea inspecției fiscale pentru aceeași perioada si același impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile in speța, precum si de cele precizate in Decizia nr.**

Prin adresa înregistrată la societate sub nr., organele de inspecție fiscala au solicitat întocmirea și prezentarea pana in data limita de 16.07.2018 a dosarului preturilor de transfer aferent tranzacțiilor derulate deSRLcu entitățile afiliate in perioada 2011-2016.

Prin adresa înregistrată la DGRFP - ACM sub nr. si la Inspekția fiscală sub nr....., **societateaSRLa transmis dosarul preturilor de transfer pentru perioada 2011-2016.**

Astfel, starea de fapt constatată de inspekția fiscală anterioară (pentru care s-a dispus reverificare) si pe care s-a pronunțat Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF prin Decizia nr. nu mai subzista, la controlul anterior nefiind prezentat dosarul preturilor de transfer.

În urma analizei dosarului preturilor de transfer si în fundamentarea concluziilor organelor de inspekție fiscală asupra conținutului acestuia, s-a constatat ca societatea a întocmit dosarul preturilor de transfer în conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, ale OPANAF 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul si condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer si cu Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OECD, fără a fi constatate deficiente.

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

Cu privire la modul de alegere a criteriilor de selecție avute în vedere la stabilirea intervalului cuartilar, organele de inspekție fiscală au constatat ca acestea sunt comparabile cu indicatorii economico-financiar ai societății verificate, fără a fi constatate deficiente.

Cu privire la afirmația societății verificate conform căreia: „entitățile comparabile selectate în eșantionul final îndeplinesc funcții si își asuma riscuri suplimentare față de” si „aceste entități. derulează și activități de marketing - vânzări, își asuma integralitatea funcțiilor si etapelor de producție precum si riscul de piață, fiind astfel îndreptățite la o remunerație (profit) suplimentară” organele de inspekție fiscală au constatat ca **societateaSRLnu prezintă documente sau informații relevante în vederea susținerii acestei afirmații.**

Mai mult decât atât, în speța de față organele de inspekție fiscală au constatat ca societatea verificată **nu derulează activitate de producție propriu zisă, nefiind proprietarul de drept al produselor finite, fiind efectuate exclusiv prestări de servicii cu manopera asupra bunurilor primite.**

Totodată, entitățile care derulează activități de marketing – vânzări în vederea promovării produselor înregistrează si cheltuieli aferente acestor activități (salarii, publicitate, târguri etc), fiind influențate astfel atât rezultatul din exploatare cat si marja netă a profitului.

Cu privire la preturile tranzacțiilor derulate întreSRLcu entitățile afiliate, urmare analizei dosarului preturilor de transfer si a anexelor acestuia în cuprinsul cărora este prezentată modalitatea de analiză si determinare a intervalului cuartilar, organele de inspekție fiscală constată ca acestea nu sunt de natura sa modifice rezultatul fiscal alSRLpentru perioada 2011-2016, cu excepția ce va fi prezentată în continuare.

În vederea stabilirii sumelor suplimentare, organele de inspekție fiscală au avut în vedere sumele declarate de societate în cuprinsul declarațiilor cod 101 privind impozitul pe profit aferente perioadei verificate.

Ca deficiența cu privire la valoarea de piață a tranzacțiilor derulate deSRLcu STI, în speța prestarea de servicii de mecanica

generală și tratarea și acoperirea metalelor de către în beneficiul părții afiliate STI, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul perioadei 2011 – 2016, respectiv în anii 2012, 2013, 2015, indicatorul de profitabilitate „marja de profit aferentă costurilor operaționale,” (MPCO) calculată având în vedere rezultatele financiare ale SRL, se afla în afara intervalului cuartilar stabilit pentru entitățile independente, motiv pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în suma totală de lei, după cum urmează:

- pentru anul 2012, impozit pe profit suplimentar în suma totală delei (.....lei x 16%);
- pentru anul 2013, impozit pe profit suplimentar în suma totală delei ((.....lei –lei) x 16 %).
- pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma totală delei (.....lei x 16%).

Societatea contestatoare susține că organul fiscal a procedat eronat pentru a doua oară (deși a primit indicații clare și în scris cu privire la acest aspect) la întemeierea tuturor constatărilor și recalificărilor sale pe dispozițiile Ordinului 442/2016, în vigoare doar de la data de 02.02.2016 așa cum de altfel precizează și art.13 al acestui act normativ și cum dispune chiar art. 15 alin. 2 al Constituției României.

În drept, în ceea ce privește solicitarea Dosarului prețurilor de transfer, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 108 alin. (2) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 108

Obligația de a conduce evidența fiscală

(...) (2) În vederea documentării respectării principiului valorii de piață contribuabilul/plătitorul care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate are obligația să întocmească dosarul prețurilor de transfer. **La solicitarea organului fiscal central competent contribuabilul/plătitorul are obligația de a prezenta dosarul prețurilor de transfer. Cuantumul tranzacțiilor pentru care contribuabilul/plătitorul are obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer, termenele pentru întocmirea acestuia, conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”**

În condițiile în care **inspecția fiscală a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziția din 17.05.2018** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 1

Definiții

(...) 2. **administrarea a creanțelor fiscale** - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

a) înregistrarea fiscală a contribuabililor/plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;

b) **declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale;**

c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale;

d) asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu;

e) aplicarea sancțiunilor în condițiile legii;”

„ART. 2

Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea a creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.(...)”

„ART. 3

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(1) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.”

„ART. 4

Principiul legalității

(1) Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.

(2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.

„ART. 342

Acte normative de aplicare

1) Formularele necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale de către organul fiscal central, precum și orice norme sau instrucțiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

„ART. 352

Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.”

Deoarece societatea contestatoare a prezentat dosarul prețurilor de transfer (stare de fapt ce este diferită de cea a inspecției fiscale anterioare), speței în cauza ii sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Ordinul nr. 442 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer:

ART. 2

(...)(4) Contribuabilii/Plătitorii din categoria marilor contribuabili, care nu se încadrează în criteriile stabilite conform prevederilor alin. (1), precum și contribuabilii/plătitorii din categoriile contribuabililor mici și mijlocii, care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu o valoare totală anuală, calculată prin însumarea valorii tranzacțiilor efectuate cu toate persoanele afiliate, exclusiv TVA, mai mare sau egală cu oricare din pragurile de semnificație, prevăzute la prezentul alineat, au obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer numai la solicitarea organului fiscal, în cadrul unei acțiuni de inspecție fiscală. Modelul și conținutul solicitării sunt prevăzute în anexa nr. 1.

Nivelul valoric al pragului de semnificație pentru contribuabilii/plătitorii din categoria marilor contribuabili, care nu se încadrează în criteriile stabilite conform prevederilor alin. (1), precum și pentru contribuabilii/plătitorii din categoriile contribuabililor mici și mijlocii, în funcție de tipul tranzacției desfășurate, este:

- 50.000 euro, în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;

- 50.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii primite/prestate, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;

- 100.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal.

(5) Contribuabilii/Plătitorii care se încadrează la prevederile alin. (4) și care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu o valoare totală anuală, calculată prin însumarea valorii tranzacțiilor efectuate cu toate persoanele afiliate, exclusiv TVA, sub oricare din pragurile de semnificație stabilite la alin. (4) vor documenta respectarea principiului valorii de piață, în cadrul unei inspecții fiscale, conform regulilor generale prevăzute de reglementările financiar-contabile și fiscale în vigoare.”

„ART. 7

(1) În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

(2) **Neprezentarea**, în timpul inspecției fiscale, conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), a **dosarului prețurilor de transfer, în termenele stabilite, conferă organelor de inspecție fiscală dreptul de a considera că tranzacțiile efectuate cu persoane afiliate sunt efectuate fără documentarea cuantumulului prețurilor de transfer practicate.**

(3) *Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), reprezintă lipsa datelor necesare organului de inspecție fiscală, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață.*

(4) **În situația neprezentării/prezentării incomplete a dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), organele de inspecție fiscală vor proceda la estimarea cuantumulului prețurilor de transfer.** Estimarea se va realiza numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer sau pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață. Ca urmare a operațiunii de estimare se ajustează suma venitului sau a cheltuielii, după caz, aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

ART. 8

Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;

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

prețurilor de transfer;

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

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

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

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

„ART. 9

(1) **Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.**

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

(3) În cazul ajustării/estimării prețurilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces.

ART. 10

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

ART. 11

Direcția generală coordonare inspecție fiscală, direcțiile generale regionale ale finanțelor publice regionale, structurile subordonate acestora și Direcția generală de administrare a marilor contribuabili vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.

ART. 13

(...)(2) **Prevederile prezentului ordin se aplică procedurilor de administrare inițiate după data de 1 ianuarie 2016.”**

Art. 342 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, a fost emis Ordinul nr. 442 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor

de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer este aplicabil tuturor inspecțiilor fiscale derulate începând cu data de 01.01.2016.

Conform art. Art. 7 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, a fost emis Ordinul nr. 442 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, **în situația neprezentării dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), organele de inspecție fiscală vor proceda la estimarea cuantumului prețurilor de transfer.**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF a emis **Decizia nr.prin care a dispus refacerea inspecției fiscale privind impozitul pe profit în suma totală delei aferent prețurilor de transfer având în vedere starea de fapt existența la data desfășurării inspecției fiscale anterioare, respectiv NEPREZENTAREA DOSARULUI PREȚULUI DE TRANSFER**, situație în care organele de inspecție fiscală erau obligate să procedeze la estimarea cuantumului prețurilor de transfer și „pe perioada 2011- 2015 sunt incidente prevederile art.3 OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer”.

Deoarece **societatea contestatoare, urmare a reverificării, a prezentat dosarul prețurilor de transfer, speței** în cauza ii devin aplicabile prevederile art. 8, 9 și 13 din Ordinul nr. 442 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Organele fiscale au făcut aplicațiunea prevederilor art. 7 „Rolul activ” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, solicitând din nou dosarul prețurilor de transfer cu ocazia reverificării:

„*Rolul activ*

(1) *Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

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

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

și depunând astfel toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a petentei, în acest scop fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege, procedând la examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere și clarificarea situației fiscale a petentei.

Pentru perioada 2011-2015, în speță sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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. [...]”

Prevederi similare se regăsesc și la art.19 alin (1) și alin (6) și art.11 alin (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile pentru anul 2016.

Speței în cauza ii sunt aplicabile și prevederile pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cat si pentru administrația fiscală, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au apărut inițial in tranzacțiile intre companii afiliate ce operau in aceeași jurisdicție fiscală.

Aspectele naționale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentrează in principal pe aspectele internaționale ale preturilor de transfer.

Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții. fiscale, si de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta într-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealaltă jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzătoare, 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 internațional cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

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.

Preturile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri corporale sau necorporale, ori 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 preturi *"speciale"* și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Pentru aceste tranzacții, entitățile românești au obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, conform prevederilor OPANAF 442/2016 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

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.

Cu privire la afirmația societății verificate conform căreia: *„entitățile comparabile selectate in eșantionul final îndeplinesc funcții si isi asuma riscuri*

suplimentare fata de” si „ aceste entități. derulează și activități de marketing - vânzări, isi asuma integralitatea funcțiilor si etapelor de producție precum si riscul de piața, fiind astfel îndreptățite la o remunerație (profit) suplimentara” societateaSRL**nu prezintă documente sau informații relevante în vederea susținerii acestei afirmații nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în susținerea contestației.**

În plus, societatea contestatoare nu derulează activitate de producție propriu zisa, nefiind proprietarul de drept al produselor finite, fiind efectuate exclusiv prestări de servicii cu manopera asupra bunurilor primite. Totodată, entitățile care derulează activități de marketing – vânzări în vederea promovării produselor înregistrează si cheltuieli aferente acestor activități (salarii, publicitate, târguri etc), fiind influențate astfel atât rezultatul din exploatare cat si marja neta a profitului.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei ca organul fiscal a încălcat parag. 4.8 și 4.9 din Liniile Directoare OECD prin faptul că a ignorat în totalitate raționamentul comercial al petentei și realitățile afacerilor desfășurate, astfel cum acestea au fost detaliate și susținut de petenta, se reține ca societatea contestatoare nu a prezentat niciun document de natura mijloacelor de proba prin care să-și susțină afirmațiile din dosarul preturilor de transfer.

Incidente speței sunt si prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se retine ca încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirma o pretenție in justiție trebuie sa o dovedească, regula tradițională exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 si art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificările si completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere in cursul procesului trebuie sa o dovedească, in afara de cazurile anume prevăzut de lege.

Art. 250

Obiectul probei si mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcuta din proprie inițiativa sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum si de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei in dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invoca o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neaprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, întrucât societateaSRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, iar starea de fapt este diferită de cea stabilită de inspecția fiscală anterioară (societatea contestatoare a prezentat dosarul preturilor de transfer), în temeiul 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 Ordinul 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, contestația **va fi respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul 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 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, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societateaSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. **pentru impozitul pe profit în suma de lei.**

- prezenta decizie se comunică la:
 - societateaSRL;
 - AJFP– Inspecție Fiscală.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....

