



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I E nr.907/28.06.2017

privind modul de soluționare a contestației formulată de Societatea X SRL, înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_AIF ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR ...

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. ..., asupra contestației formulate de Societatea XSRL , cu sediul în localitatea Arad, ..., județul Arad, înmatriculată la ORC Arad sub nr.J02... CUI ..., reprezentată legal prin societatea ... SRL, în calitate de administrator, cu sediul in Timisoara, J35.. prin administrator ..., impotriva:

1.Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.X, cu privire la suma de ... lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată : ... lei;
- impozit pe profit... lei.

2.Raportului de inpectie fiscala nr.X;

3.Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.Xin ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale raportate cu suma de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația îndeplinește cerințele referitoare la semnătura reprezentantului legal, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată, petenta susține următoarele:

a) Cu privire la impozitul pe profit

Prețul mediu practicat pe piață la vânzarea de grâu a fost cuprins între 0,16-0,25 euro/kg, conform informațiilor furnizate de Ministerul Agriculturii pentru Regiunea Banat. Prețul practicat de petentă cu o societate afiliată a fost de 0,14-0,16 euro/kg, suma corect ajustată cu valoarea transportului, deci ajustarea ar trebui făcută la un preț cuprins între 0,18-0,20 euro/kg. Astfel, ajustarea ar fi corectă pentru suma de ... euro. Interpretarea organului fiscal cum că ajustarea ar trebui făcută la valoarea tranzacției cea mai mare realizată de societate cu societăți neafiliate nu este corectă, atâta timp cât societatea a vândut în marja prețului de piață pe care însăși organul de control l-a scris în RIF.

b) Cu privire la vânzarea de produse agricole reziduale

Facturile în cauză au un preț de vânzare de 0,10 euro/kg, în condițiile în care prețul practicat pe piață a fost între 0,04-0,09 euro/kg, adică inferior prețului practicat de societate.

c) Cu privire la acordarea de împrumuturi

În conținutul RIF organul de inspecție alege ca și nivel de referință al dobânzii practicate, cote de dobândă pe care nu le explică, mai mari față de cele utilizate în calculul efectuat în cadrul Dosarului prețurilor de transfer.

Se consideră că dobânzile imputate petentei pe relația cu afiliata ...RL, atât ca obligativitate, cât și ca și cuantum, sunt nejustificate, atât timp cât societatea mamă susține activitatea controlatei, iar aceasta – societatea ... SRL – datorează petentei sume de bani reprezentând împrumut ajuns la scadență și neachitat, motiv pentru care petenta a introdus cerere de faliment împotriva acesteia.

d) Cu privire la TVA

În ceea ce privește cheltuiala cu achizițiile efectuate de la furnizorul ..., aceasta a fost tratată în contabilitatea societății ca și nedeductibilă. Petenta nu este de acord cu concluziile inspecției fiscale privind colectarea TVA, invocând principiul neutralității TVA, Directiva 2006/112/CE, precum și pct.46 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.146 Cod fiscal.

Se solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative atacate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.X, emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr.X încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara-Inspecția Fiscală, s-au constatat următoarele:

În perioada verificată, 01.07.2011 – 31.03.2016, societatea a desfășurat activitatea de "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a

plantelor producatoare de seminte oleaginoase”, activitate clasificată conform cod CAEN 111 si incepand cu anul 2012 a desfasurat in principal activitatea de „Comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat” – cod CAEN – 4621.

Capitalul social subscris și vărsat este ... lei (strain) si apartine asociatului unic SC..., care a avut drept actionar unic si administrator pe domnul ...

SC. XSRL detine 95% din capitalul social al SC. ... SRL Arad ,, 50% din capitalul social al SC. ... SRL si 20% din capitalul social al SC. ...SRL.

In perioada verificata au existat relatii comerciale cu societatatile afiliate:

- ...

...

...

a) Cu privire la impozitul pe profit

Perioada supusa inspectiei fiscale este 01.07.2011 – 31.12.2015. In anul 2011 si 2012 societatea a desfasurat activitatea de cultivare cereale: porumb, grau, soia, orz, orzoaica, floarea soarelui, fan, lucerna.

Cultivarea cerealelor se desfasoara pe o suprafata de aproximativ ... de hectare teren arabil, proprietate a SC. X SRL.

Incepand cu anul 2013 si pana la data de 31.03.2016 societatea nu mai desfasoara activitatea de cultivare a cerealelor, la inceputul anului 2013 vinde cerealele existente in stoc.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii intocmirea si prezentarea dosarului preturilor de transfer in conformitate cu prevederile art.1 si art.2 din OMEF nr.442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer.

Din consultarea dosarului preturilor de transfer au rezultat urmatoarele aspecte, pentru perioada 2011 - 2012:

Aplicarea metodei compararii preturilor pentru vanzarea de grau

S-a realizat o comparatie a preturilor de vanzare grau practicate in relatie cu entitatile afiliate si cu entitatile neafiliate. Pretul de vanzare al graului catre entitatile afiliate a fost ajustat cu pretul transportului suportat de X, respectiv 0,0425 euro / kg.

In vanzarile de grau catre entitatile neafiliate, cumparatorul este cel care isi asuma costul transportului.

Au fost supuse analizei si preturile practicate in regiunea Banat pentru vanzarea de grau potrivit informatiilor transmise de catre Ministerul Agriculturii.

Potrivit analizei preturilor practicate, s-a remarcat faptul ca pretul practicat de X pentru vanzarile de grau a variat astfel:

- in vanzarile catre entitatea afiliata intre 0,14 – 0,16 euro / kg;
- in vanzarile catre entitatile neafiliate intre 0,19 – 0,22 euro / kg;

- din informatiile Ministerului Agriculturii, pretul mediul pentru vanzarile de garu in Regiunea Banat a fost intre 0,16 -0,25 euro / kg.

Potrivit facturilor emise în anul 2011 pentru livrarile de grau, s-a constatat ca s-a livrat:

-catre entitatea afiliata o cantitate de grau de ... kg la o valoare totala de ... euro. Pretul mediu practicat a fost de 0,15 euro /kg.

-catre entitati neafiliate o cantitate de grau de ... kg la o valoare totala de 0,21 euro. Pretul mediu practicat a fost de 0,21 euro /kg.

Astfel, pretul mediu practicat în anul 2011 catre entitatea afiliata a fost mai mic cu 0,06 euro decat pretul mediu practicat catre entitatile neafiliate pentru tranzactii similare.

Daca în anul 2011 SC XSRL ar fi respectat pretul pietei la grau la livrarile realizate catre entitatile afiliate, valoarea veniturilor obtinute în anul 2011 s-ar fi majorat cu suma de ... euro (... kg x 0,06 euro), astfel că echipa de inspectie apreciaza ca în conformitate cu prevederile art.11, alin.(2) și art.19, alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare la data de 31.12.2011, coroborat cu prevederile art. (8, 9 si 10) Ordinul MFP nr.442/2016, se impune ajustarea veniturilor în raport cu tranzactiile cu entitatile afiliate ale SC XSRL cu suma de ... euro la cursul BNR la 31.12.2011 de 4,3197 RON pentru 1 euro , respectiv ... lei

b) Cu privire la vânzarea de produse agricole reziduale

In perioada 2011 – 2012 , societatea Xa vandut paie de grau, paie de orz, fân, pășune catre societatea afiliata ... Aceste produse reprezinta produse reziduale rezultate din cultivarea de cereale.

Urmare analizării punctului de vedere transmis de contribuabil, referitor la ajustarea efectuată în proiectul de Raport de inspectie fiscală ,a veniturilor obținute din vânzarea de produse reziduale, organele de inspectie fiscală constată că s-a respectat principiul valorii de piață în stabilirea prețurilor de vanzare a produselor reziduale către entități afiliate.

c) Cu privire la

Xa acordat imprumuturi fara dobanda entitatilor afiliateMetoda aleasa pentru testarea preturilor de transfer este metoda compararii preturilor.

Caracteristicile imprumuturilor acordate de Xcatre ...

-scadenta: peste 1 an si pana la 5 ani inclusiv;

-valuta : EUR;

-valoare : peste 1 milion euro echivalent;

-destinatie : credite acordate societatilor comerciale nefinanciare.

Caracteristicile imprumuturilor acordate de Xcatre ...:

-scadenta: peste 1 an si pana la 5 ani inclusiv;

-valuta : RON;

-valoare : peste 1 milion euro echivalent;

-destinatie : credite acordate societăților comerciale nefinanciare.

În urma raportării la prevederile cuprinse în normele de aplicare ale Codului Fiscal cu privire la analiza împrumuturilor între părți afiliate, se constată că între terți pretul agreeat pentru punere la dispoziție de finanțare îmbracă forma de dobândă.

Pentru a stabili referința corectă cu privire la nivelul dobânzii care ar trebui aplicate între terți, Xs-a raportat la dobânzi aplicate de instituții financiare – bancare din România pentru depozite. Întrucât Xnu avea capacitatea de a acorda credite către terți neafiliați, se consideră că nivelul ratei de dobândă la depozite reprezintă cea mai corectă opțiune disponibilă pentru a stabili nivelul de piață al ratei de dobândă care ar fi trebuit aplicată.

În dosarul preturilor de transfer societatea a ales să prezinte:

- atât rata de dobândă practică de instituțiile de credit din România în relație cu societăți comerciale pentru împrumuturi în EUR și în RON cu termen de rambursare între 1 an și 5 ani cu o valoare mai mare de un milion de EUR (pentru împrumutul în EUR) și cu o valoare mai mică de un milion de EUR (pentru împrumutul în RON).

- cât și rata de dobândă practică de instituțiile de credit din România în relație cu societățile comerciale, pentru depozite noi la termen, în EUR și RON, cu durata inițială de peste 1 an și până la 2 ani inclusiv.

Echipa de inspecție fiscală consideră că în speta sunt aplicabile dobânzile practicate de instituțiile de credit din România pentru împrumuturi acordate, din următoarele considerente:

- potrivit contractelor de finanțare încheiate între părți, tranzacția reprezintă un împrumut acordat pentru acoperirea unor nevoi cu caracter temporar al beneficiarului și nu plasarea disponibilităților într-un depozit bancar, potrivit punctului 38 din Normele Metodologice aplicabile articolului 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: *„Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, pretul pieței pentru asemenea servicii este constituit din dobândă care ar fi fost agreeată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului”*.

- totodată se reține că în perioada 2011 – 2015 societatea a plătit dobânzi bancare în valoare totală de ... lei Bancii ... Agenția Arad pentru un credit de ... Euro contractat în anul 2008.

În acest caz și potrivit prevederilor punctului 38 din Normele Metodologice aplicabile articolului 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, într-o tranzacție similară cu o persoană independentă societatea ar fi ales să aplice un procent de dobândă astfel încât să nu înregistreze pierderi financiare

si doar in situatia in care nu ar fi avut credite bancare si nu ar fi platit dobanzi bancare ar fi putut alege sa plaseze disponibilitatile intr-un depozit.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca tranzactiile intragrup privind imprumuturile acordate nu respecta principiul valorii de piata, motiv pentru care se impune ajustarea veniturilor conform art.(8, 9 si 10) din Ordinului MFP nr.442/2016 cu procentul de dobanda practicat de institutiile de credit din Romania pentru imprumuturi.

Conform situatiilor anexa intocmite de organele de inspectie fiscala, denumite "Dobanda calculata pentru imprumutul acordat persoanelor afiliate – ..." si potrivit prevederilor legale: punctul 38 din Normele Metodologice aplicabile articolului 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.11, alin.(2) și art.19, alin.(1), alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare pana la data de 31.12.2015, coroborat cu prevederile art. (8, 9 si10) Ordinul MFP nr.442/2016 , s-au ajustat veniturile financiare din dobanzi in relatiile cu afiliatii pentru perioada 2011 – 2012 cu suma totala de ... lei din care:

- pentru anul 2011 cu ... lei
- pentru anul 2012 cu ... lei.

În concluzie, pentru perioada 2011 – 2012, urmare aspectelor prezentate din dosarul preturilor de transfer, cu privire la tranzactiile derulate cu entitati afiliate, în timpul inspectiei fiscale, s-a majorat baza de impozitare pentru impozitul pe profit cu suma de ... lei ... și s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, astfel:

-pentru anul 2011, s-a majorat baza de impunere cu suma de ... lei constand în:

- ajustare venituri din vanzare grau cu suma de .. lei;
- ajustare venituri din vanzare produse agricole reziduale cu suma de ... lei;
- ajustare venituri din dobanzi, aferente creditelor acordate cu suma de

-pentru anul 2012, s-a majorat baza de impunere cu suma de ... lei constand în:

- ajustare venituri din dobanzi, aferente creditelor acordate cu suma de ...

d) Cu privire la TVA

In luna octombrie 2012 societatea XSRL a declarat achizitii intracomunitare de servicii de la ... Italia in valoare de ... lei (... euro). ... nu a declarat livrari catre XSRL in aceasta perioada.

Și in luna iunie 2012 societatea XSRL a declarat achizitii intracomunitare de servicii de la acest partener in valoare de ... lei (... euro), insa in aceasta perioada ... a declarat aceste livrari.

Din verificarea documentelor s-a constatat ca in luna iunie si octombrie 2012 societatea XSRL a inregistrat in evidenta contabila facturile nr.160/22.06.2012 si nr.331/05.10.2012 emise de ... Italia in valoare totala de .. euro, respectiv ... lei.

Conform contractului de prestari servicii incheiat intre parti si prezentat organelor de inspectie fiscala, serviciile facturate reprezinta „consultanta de natura fiscala si legata de societate in materie de drept fiscal comparat intre legislatia fiscala romana si cea italiana cu privire la rapoartele existente intre ... SRL, de drept italian, ... SRL, de drept italian, si societatea XSRL”.

In deconturile de TVA depuse pentru lunile iunie si octombrie 2012 societatea a evidenciat atat TVA dedusa, cat si TVA colectata in suma de ... lei, aferenta acestor servicii.

La stabilirea bazei impozabile in ceea ce priveste impozitul pe profit, societatea a stabilit ca aceste cheltuieli in suma de ... lei sunt nedeductibile fiscal, deoarece cu exceptia contractului, nu detine documente prin care sa justifice efectuarea respectivelor servicii.

In consecinta, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale pct.48 din HG. Nr.44/2004 – pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceste cheltuieli sunt nedeductibile deoarece societatea nu poate justifica necesitatea efectuării serviciilor si nici prestarea efectiva a acestora nedetinand situatii de lucrari, rapoarte de lucru, etc.

In aceasta situatie, societatea nu avea drept de deductie a TVA aferenta in suma de ... lei, deoarece nu a justificat faptul ca serviciile au fost prestate si ca sunt destinate unor operatiuni taxabile asa cum prevede art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar este obligată la plata TVA în România, in suma de ... lei, deoarece potrivit art.150 alin.(2) din Codul fiscal, taxa este datorata de orice persoana impozabila, inclusiv de catre persoana juridica neimpozabila inregistrata in scopuri de TVA conform art.153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestarii in Romania conform art.133 alin.(2) si care sunt furnizate de catre o persoana impozabila care nu este stabilita pe teritoriul Romaniei sau nu este considerata a fi stabilita pentru respectivele prestari de servicii pe teritoriul Romaniei conform prevederilor art.125¹ alin.(2), chiar daca este inregistrata in Romania conform art.153 alin.(4) sau (5).

In conformitate cu prevederile art.157 alin.(2), persoana impozabila inregistrata conform art.153 va evidenciat in decontul prevazut la art.156², atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art.145 – 147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art.150, alin.(2) – (6).

Pentru aceste servicii achizitionate societatea inregistrata in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal nu efectueaza plata taxei la organele fiscale, ci evidenciază in decontul de TVA taxa aferenta, atat ca taxa colectata cat

si ca taxa deductibila, insa taxa este deductibila in limitele si in conditiile stabilite la art.145 – 147¹ din Codul fiscal.

Asadar, in speta nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.145 privind dreptul de deducere a TVA si astfel SC. XSRL colecteaza TVA fiind persoana obligata la plata TVA in Romania, dar nu are drept de deducere a TVA.

In consecinta, in timpul inspectiei fiscale a fost majorata baza impozabila ... lei si s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma de ... lei.

III. Luând in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se rețin urmatoarele:

Societatea XSRL , are sediul în localitatea Arad, ... județul Arad, înmatriculată la ORC Arad sub nr.J02..., CUI ..., reprezentată legal prin societatea ... SRL, în calitate de administrator, cu sediul in Timisoara, str..., prin administrator ...

III.1 Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. X emis de către AJFP Hunedoara–Inspectia Fiscală și care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, se rețin următoarele:

Potrivit art.93 si art.131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

ART.93

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

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 130](#) alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere, deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.**

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Totodată, conform Instrucțiunilor privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F nr.3710/2015, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice:

“CAP. VI

Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul

1. Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În acest capitol se consemnează, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului /plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, precum și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

Se fac mențiuni referitoare la formularea și comunicarea de către contribuabil/plătitor, în termenul legal/convenit, a punctului de vedere cu privire

la constatările organelor de inspecție fiscală sau, după caz, referitoare la notificarea prin care contribuabilul/plătitorul a înștiințat organele de inspecție fiscală asupra faptului că a renunțat la discuția finală.

De asemenea se prezintă 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.

Punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului se anexează la raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului

În acest capitol se prezintă 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.

CAP. VII

Sinteza constatărilor inspecției fiscale

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție la care s-au calculat diferențe ale bazei de impozitare și, respectiv, obligații fiscale principale în sarcina contribuabilului/plătitorului se prezintă următoarele informații:

.....
De asemenea se realizează o sinteză a sancțiunilor aplicate, precum și a măsurilor dispuse în cadrul acțiunii de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală se întocmește și se semnează de organele de inspecție fiscală, se avizează de șeful serviciului și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii și se anexează la următoarele acte administrativ-fiscale:

- a) deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice;*
- b) deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și, respectiv, de obligații fiscale principale;*
- c) deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.*

Raportul se întocmește în 3 (trei) exemplare, dintre care un exemplar pentru contribuabil/plătitor, un exemplar pentru organele de inspecție fiscală și un exemplar pentru organul fiscal de administrare competent.”

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

*5.4. **Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.,***

Luând în considerare contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. X, D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.X.

III.2 Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.X in ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale raportate cu suma de ... lei.

Societatea XSRL Arad a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.X, cu privire la suma de ... lei, în a cărei soluționare competența aparține, conform art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara.

Un alt capăt de cerere îl constituie contestația împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.X in ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale raportate cu suma de ... lei, în a cărei soluționare competența aparține, conform art.272 alin.(5) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF.

Având în vedere că cele două acte administrativ fiscale se influențează reciproc, în sensul că ambele reflectă rezultatele inspectiei fiscale, pentru o anumită perioadă, în legătură cu TVA și impozitul pe profit, în temeiul preved.art.4 alin.(2) din OPANAF nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare potrivit cărora:

„(2) La propunerea Direcției generale de soluționare a contestațiilor și cu avizul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, competența de soluționare a contestațiilor deținută de Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate delega structurilor specializate de soluționare a contestațiilor constituite la nivelul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice sau al Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, după caz.”,

și având în vedere Nota nr.... prin care Președintele ANAF aprobă delegarea de competență solicitată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor , competența de soluționare a contestației formulată de societatea XSRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.X în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale raportate cu suma de ... lei, aparține DGRFP Timișoara.

În fapt, în perioada supusă controlului, societatea Xa acordat împrumuturi fara dobanda entitatilor afiliate

Caracteristicile împrumuturilor acordate de Xcatre ...:

- scadenta: peste 1 an si pana la 5 ani inclusiv;
- valuta : EUR;
- valoare : peste 1 milion euro echivalent;
- destinatie : credite acordate societatilor comerciale nefinanciare.

Caracteristicile împrumuturilor acordate de Xcatre ...

- scadenta: peste 1 an si pana la 5 ani inclusiv;
- valuta : RON;
- valoare : peste 1 milion euro echivalent;
- destinatie : credite acordate societatilor comerciale nefinanciare.

În urma raportării la prevederile cuprinse în normele de aplicare ale Codului Fiscal cu privire la analiza împrumuturilor între parti afiliate, se constata ca între terti pretul agreeat pentru punere la dispozitie de finantare imbraca forma de dobanda.

Pentru a stabili referinta corecta cu privire la nivelul dobanzii care ar trebui aplicate între terti, Xs-a raportat la dobanzi aplicate de institutii financiar – bancare din Romania pentru depozite. Intrucat Xnu avea capacitatea de a acorda credite catre terti neafiliati, se consideră ca nivelul ratei de dobanda la depozite reprezinta cea mai corecta optiune disponibila pentru a stabili nivelul de piata al ratei de dobanda care ar fi trebuit aplicata.

În dosarul preturilor de transfer societatea a ales sa prezinte:

- atat rata de dobanda practicata de institutiile de credit din Romania in relatie cu societati comerciale pentru împrumuturi in EUR si in RON cu termen de rambursare între 1 an si 5 ani cu o valoare mai mare de un milion de EUR (pentru împrumutul in EUR) si cu o valoare mai mica de un milion de EUR (pentru împrumutul in RON).
- cat si rata de dobanda practicata de institutiile de credit din Romania in relatie cu societatile comerciale, pentru depozite noi la termen, in EUR si RON, cu durata initiala de peste 1 an si pana la 2 ani inclusiv.

Echipa de inspectie fiscala considera ca in speta sunt aplicabile dobanzile practicate de institutiile de credit din Romania pentru împrumuturi acordate, din urmatoarele considerente:

- potrivit contractelor de finantare incheiate intre parti, tranzactia reprezinta un imprumut acordat pentru acoperirea unor nevoi cu caracter temporar al beneficiarului si nu plasarea disponibilitatilor intr-un depozit bancar;

- potrivit punctului 38 din Normele Metodologice aplicabile articolului 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: „*Cand un contribuabil acorda un imprumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci cand acesta primeste un astfel de imprumut (credit), indiferent de scopul si destinatia sa, pretul pietei pentru asemenea servicii este constituit din dobanda care ar fi fost agreata de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în conditii comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv imprumutului*”.

- in perioada 2011 – 2015 societatea a platit dobanzi bancare in valoare totala de ... lei Bancii ... Agentia Arad pentru un credit de ... Euro contractat in anul 2008.

Organele de inspectie fiscala ajustează veniturile financiare din dobanzi in relatiile cu afiliatii pentru perioada 2011 – 2012 cu suma totala de ... lei din care:

- pentru anul 2011 cu ... lei

- pentru anul 2012 cu lei,

având drept consecință stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, argumentele și temeiurile legale care au stat la bază fiind înscrise in Raportul de inspectie fiscala , respectiv în Decizia de impunere .

Petenta înțelege să conteste acest aspect, făcând trimitere expresă în contestație la „*punctul 3 pagina 8 din Proiect „Acordare de împrumuturi”* (devenită pag.10 din RIF), pentru motivele înscrise în prezenta Decizie la pct.I.

În drept, OPANAF nr.3.706/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale" , la Anexa 2 precizează:

“ANEXA 2

INSTRUCȚIUNI

de completare a formularului "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale"

Formularul "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspectiilor fiscale atât la persoane juridice, cât și la persoane fizice, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscala, cu modificările și completările ulterioare.

Formularul "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale" se va completa la finalizarea unei inspectii fiscale generale

sau parțiale pentru obligațiile fiscale pentru care s-a constatat că baza de impozitare se modifică, dar fără stabilirea de obligații fiscale.”

„2. *"Date privind obligațiile fiscale supuse inspecției fiscale" va cuprinde:*

2.1.1. *"Motivul de fapt": se vor înscrie constatările care au condus la concluzia că baza de impunere se modifică.”*

Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-HD ..., organele de inspecție au procedat la ajustarea veniturilor financiare din dobanzi în relațiile cu afiliații pentru perioada 2013 – 2015 cu suma totală de ... lei din care:

- pentru anul 2013 cu ... lei
- pentru anul 2014 cu ... lei
- pentru anul 2015 cu ... lei,

având drept consecință diminuarea pierderii fiscale declarată de petentă cu suma de ... lei, întreaga motivare fiind cuprinsă în Decizia sus-menționată, similară cu cea din Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nrX aferentă perioadei 2011-2012.

Așa cum am precizat, petenta contestă măsura de ajustare a veniturilor financiare din dobanzi în relațiile cu afiliații la nivelul anilor 2011-2012, având ca și consecință stabilirea de impozit pe profit suplimentar, cu trimitere la constatările organelor de inspecție cuprinse în Raportul de inspecție fiscală. Însă referitor la perioada 2013-2015, care face obiectul Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.F-HD ..., petenta nu face nicio referire prin contestație.

În speță sunt incidente și prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ ART. 269 *Forma si continutul contestatiei*

(1) *Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:*

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

Petenta nu a respectat prevederile legale citate, neprezentând niciun motiv de fapt sau de drept pentru care înțelege să conteste Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.F-HD ..., nicio dovadă referitoare la posibilitatea existenței unei alte situații decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, astfel că în cauză se va face aplicatiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ 11. *Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală*
- *Soluții asupra contestației*

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

III.3 Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.X

a) Cu privire la impozitul pe profit

Cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea modului în care organele de inspecție au procedat la ajustarea veniturilor obținute de societatea XSRL din vânzarea de grâu în anul 2011 către societăți afiliate, prin tranzacții controlate, în condițiile în care, prin contestație, petenta nu aduce argumente sau dovezi prin care să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele fiscale.

În fapt, în perioada 01.07.2011 -31.12.2011 societatea petentă a livrat :

- către entitatea afiliată ... o cantitate de grâu de ... kg la o valoare totală de Pretul mediu practicat a fost de 0,15 euro /kg.
- către entități neafiliate o cantitate de grâu de ... kg la o valoare totală de ... euro. Pretul mediu practicat a fost de 0,21 euro /kg.

Astfel, pretul mediu practicat în anul 2011 către entitatea afiliată a fost mai mic cu 0,06 euro decât pretul mediu practicat către entitățile neafiliate pentru tranzacții similare.

Ca urmare a nerespectării prețului pieței la grâu la livrarile realizate către entitățile afiliate, în urma controlului valoarea veniturilor obținute în anul 2011 s-a majorat cu suma de ... euro la cursul BNR la 31.12.2011 de ... RON pentru 1 euro , respectiv ... lei, pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă ... lei.

Prin contestație petenta susține că ajustarea ar fi trebuit efectuată pentru suma de ... euro și nu la nivelul de ... euro, întrucât prețul mediu al tranzacțiilor controlate de 0,15 euro este ajustat cu c/valoarea transportului, deci ajustarea ar trebui făcută la un preț cuprins între 0,18-0,20 euro/kg.

In drept, art.11 alin.(2) și art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare la data de 31.12.2011, precum și pct.24 și 25 din Normele metodologice date în aplicarea art.11 din Codul fiscal:

“ ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

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

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

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

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

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

25. Metoda comparării prețurilor

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

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

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor). Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

ART. 19 Reguli generale

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

În acest sens, în cauză devin incidente prevederile OPANAF 442/2016 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. 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.”

Selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer s-a făcut de către contribuabil, prin dosarul prețurilor de transfer prezentat la solicitarea organelor de inspecție fiscală. Petenta a considerat ca cea mai adecvata metoda de stabilire a prețurilor de transfer este metoda comparării prețurilor, pentru a stabili dacă prețul agreeat între X și entitatea afiliată respectă sau nu prețul pieței.

Concluzia care se desprinde din dosarul prețurilor de transfer prezentat de petentă este că “prețurile la care s-a realizat vanzarea de grau catre societatile

afiliate sunt usor mai scazute comparativ cu preturile practicate în tranzacțiile necontrolate, dar și în raport cu preturile colectate la nivelul regiunii Banat de către Direcțiile județene ale Ministerului Agriculturii.”

În OPANAF 442/2016 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, la art.7 și 8 se arată modul în care tranzacțiile între părți afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață, precum și rezultatul nerespectării acestui principiu:

“ 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.

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.”

Întrucât chiar concluzia din dosarul prețurilor de transfer este că prețurile la care s-a realizat vanzarea de grau catre societatile afiliate sunt usor mai scazute comparativ cu prețurile practicate în tranzacțiile necontrolate, dar și în raport cu prețurile colectate la nivelul regiunii Banat de catre Directiile judetene ale Ministerului Agriculturii, organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale mai sus citate, au procedat la ajustarea cuantumului prețurilor de transfer practicate. De altfel, prin contestație petenta nu combate faptul că nu ar fi trebuit efectuată această ajustare, o recunoaște, este de acord cu ea, doar că nu este de acord cu cuantumul determinat suplimentar, considerând că prețul mediu al tranzacțiilor controlate de 0,15 euro este ajustat cu c/valoarea transportului suportat de petentă, deci ajustarea organelor de inspecție ar fi trebuit făcută la un preț cuprins între 0,18-0,20 euro/kg, adică inclusiv transportul.

Referitor la acest aspect, în dosarul prețurilor de transfer se precizează că:

„ În cazul vânzărilor de cereale către entitatea afiliată, Xși-a asumat costul transportului. Costul fiecărui transport este de 1.020 euro/camion , iar un camion transportă o încărcătură maximă de 24 tone. Prin urmare, costul transportului suportat de Xeste de ... euro/tonă, respectiv ... euro/kg cereale vândut.

Prin urmare, analiza prețurilor de transfer se va realiza ținând cont de costul transportului suportat de Xîn relația cu entitatea afiliată, iar prețul pentru cerealele vândute în cadrul tranzacțiilor controlate va fi ajustat cu valoarea transportului.

Menționăm faptul că, în cazul vânzărilor de grâu către entități neafiliate, cumpărătorul este cel care își asumă costul transportului.”

Așadar, considerarea unui preț mediu de 0,15 euro/kg în tranzacțiile efectuate de Xcu afiliații este corectă, asigurându-se un tratament egal atât în tranzacțiile controlate, cât și în cele necontrolate, din punct de vedere al modului de constituire al prețului de vânzare.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, astfel că valoarea veniturilor aferente anului 2011 realizate din vânzarea de grâu de petentă s-a majorat cu suma de ... euro la cursul BNR la 31.12.2011 ... RON pentru 1 euro , respectiv ... lei, pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

b) Cu privire la vânzarea de produse agricole reziduale

Cauza supusă soluționării o reprezintă dacă acest capăt de cerere din contestația formulată de societatea XSRL poate fi analizat, întrucât, legat de

acest aspect, prin actele administrativ fiscale contestate nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, fiind recunoscută legalitatea tranzacțiilor desfășurate cu entitatea afiliată.

În fapt, în perioada 2011 – 2012 , societatea Xa vandut paie de grâu, paie de orz, fân, pășune catre societatea afiliata Aceste produse reprezinta produse reziduale rezultate din cultivarea de cereale.

Urmare analizării punctului de vedere transmis de contribuabil, referitor la ajustarea efectuată în proiectul de Raport de inspecție fiscală ,a veniturilor obținute din vânzarea de produse reziduale, organele de inspecție fiscală constată că s-a respectat principiul valorii de piață în stabilirea prețurilor de vanzare a produselor reziduale către entități afiliate.

Astfel, prin Raportul de inpectie fiscala nr.Xși Decizia de impunere nr.X nu se stabilesc obligații suplimentare de natura impozitului pe profit cu referire la acest tip de tranzacții, neefectuându-se ajustarea cuantumului prețurilor de transfer practicate de petentă în relațiile cu entitatea afiliată, întrucât s-a constatat că în cadrul acestor tranzacții a fost respectat principiul prețului pieței libere.

Pe cale de consecință, se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

c) Cu privire la acordarea de împrumuturi

Cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea modului în care organele de inspecție au procedat la ajustarea veniturilor din dobânzi aferente împrumuturilor acordate de societatea XSRL către entități afiliate, în condițiile în care, prin contestație, petenta nu aduce argumente sau dovezi prin care să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele fiscale.

În fapt, societatea Xa acordat împrumuturi fără dobândă entităților ... si ..., având următoarele caracteristici:

- scadenta: peste 1 an si pana la 5 ani inclusiv;
- valuta : EUR;
- valoare : peste 1 milion euro echivalent;
- destinație : credite acordate societăților comerciale nefinanciare.

Prevederile Codului Fiscal referitoare la împrumuturile între părți afiliate, stabilesc că între terți pretul agreat pentru punere la dispozitie de finantare îmbracă forma de dobândă.

Pentru a stabili referința corectă cu privire la nivelul dobanzii care ar trebui aplicate între terți, Xs-a raportat la dobânzi aplicate de instituții financiare – bancare din România pentru depozite.

Organele de inspecție fiscală au considerat că în speță sunt aplicabile dobânzile practicate de instituțiile de credit din România pentru împrumuturi acordate, considerând că tranzacția reprezintă un împrumut acordat pentru acoperirea unor nevoi cu caracter temporar ale beneficiarului și nu plasarea disponibilităților într-un depozit bancar, potrivit punctului 38 din Normele Metodologice aplicabile articolului 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și de asemenea luând în considerare faptul că în perioada 2011 – 2015 societatea X a plătit dobânzi bancare în valoare totală de ... lei Băncii ... Agentia Arad pentru un credit de ... Euro contractat în anul 2008.

Organele de inspecție fiscală concluzionează că tranzacțiile intragrup privind împrumuturile acordate nu respecta principiul valorii de piață, motiv pentru care au ajustat veniturile financiare obținute din dobânzi în relațiile cu afiliații pentru perioada 2011 – 2012 cu suma totală de ... lei din care:

- pentru anul 2011 cu ... lei
- pentru anul 2012 cu ... lei,

cu procentul de dobândă practicat de instituțiile de credit din România pentru împrumuturi, conform situațiilor anexate Raportului de inspecție fiscală, denumite “Dobanda calculată pentru împrumutul acordat persoanelor afiliate – ... și ...” .

Prin contestație petenta susține că organele de inspecție fiscală nu explică cotele de dobândă aplicate, mai mari față de cele utilizate în calculul efectuat în cadrul Dosarului prețurilor de transfer, considerând că dobânzile imputate petentei pe relația cu afiliata ... SRL, atât ca obligativitate, cât și ca și quantum, sunt nejustificate, atât timp cât societatea mamă susține activitatea controlatei, iar aceasta – societatea ... SRL-datorează petentei sume de bani reprezentând împrumut ajuns la scadență și neachitat, motiv pentru care petenta a introdus cerere de faliment împotriva acesteia.

În drept, punctul 38 din Normele Metodologice aplicabile articolului 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, **prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului**”.*

Nivelul dobanzii din contractele de împrumut încheiate trebuie evaluat în funcție de următoarele criterii:

- suma și durata împrumutului;

- natura și scopul acestuia;
- garanția implicată (dacă este cazul);
- moneda;
- riscul de schimb și costurile măsurii de asigurare a ratei de schimb;
- alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Condițiile în care se încheie un contract de împrumut între părți afiliate trebuie să fie similare celor practicate între entități independente și să includă clauza cu privire la dobândă, precum și destinația efectivă a sumelor.

Din punct de vedere fiscal, deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumuturilor obținute de la alte entități, se circumscrie prevederilor art.23 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.70¹ din Normele metodologice date în aplicarea art.23:

„ *ART. 23 Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar*

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

- a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și*
- b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută.*

Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

70¹. Pentru determinarea profitului impozabil începând cu anul fiscal 2010, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută este de 6%.”

Corolarul acestei prevederi se aplică entității împrumutătoare ca și venit impozabil la calculul impozitului pe profit, în acest caz nivelurile de dobânzi prevăzute în textul de lege putând depăși limitele enunțate.

Potrivit datelor preluate din dosarul prețurilor de transfer întocmit de petentă, societatea Xnu a acordat, în perioada analizată, împrumuturi unor entități terțe, decât celor afiliate.

În analiza efectuată la această secțiune a dosarului, sunt prezentate :

- rata de dobândă practică de instituțiile de credit din România în relație cu societăți comerciale, pentru depozite noi la termen, în RON, cu durată inițială peste 1 an și până la 2 ani inclusiv;
- rata de dobândă practică de instituțiile de credit din România în relație cu societăți comerciale, pentru împrumuturi noi, în RON, cu termen de rambursare între 1 an și 5 ani, inclusiv, cu valoare mai mică de 1 milion de euro;

- rata de dobândă practică de instituțiile de credit din România în relație cu societăți comerciale, pentru depozite noi la termen, în EUR cu durată inițială peste 1 an și până la 2 ani inclusiv;
- rata de dobândă practică de instituțiile de credit din România în relație cu societăți comerciale, pentru împrumuturi noi, în EUR, cu termen de rambursare între 1 an și 5 ani, inclusiv, cu valoare mai mare de 1 milion de euro;

Paragraful 1.34 din Ghidul OCDE prevede că entitățile independente participante la o tranzacție consideră opțiunile disponibile acestora în mod realist la data tranzacției și că nu vor participa la tranzacție decât în măsura în care nu identifică opțiuni mai atractive. Din perspectiva acestui paragraf, în dosarul prețurilor de transfer se consemnează faptul că „*Xavea următoarele opțiuni cu privire la plasarea disponibilităților sale bănești:*

- *acordarea de credite;*
- *plasarea excedentului în depozite.*

Întrucât Xnu este instituție financiar bancară, considerăm că societatea nu ar fi putut acorda credite către terți neafiliați. Prin urmare, singura opțiune disponibilă în mod realist pentru societate constă în plasarea de depozite.”

Având în vedere faptul că în perioada 2011 – 2015 societatea Xa plătit dobânzi bancare în valoare totală de lei Băncii ... Agentia Arad pentru un credit de ... Euro contractat în anul 2008, considerăm că în perioada supusă controlului petenta nu se afla în situația în care să opteze pentru plasarea disponibilităților bănești, ținând cont și de afirmația din contestație potrivit căreia “*...societatea mamă susține activitatea controlatei...*”, deci creditul contractat cu Banca ... Agentia Arad a avut ca destinație susținerea activității și a nevoilor operaționale zilnice și nicidecum plasarea în depozite bancare.

În contractele de credit prezentate în cadrul dosarului prețurilor de transfer se face mențiunea că „*sumele acordate Debitorului nu sunt purtătoare de dobândă.*”

Determinarea suplimentară, de către organele de inspecție fiscală, a unor venituri din dobânzi aferente împrumuturilor acordate de societatea Xentităților afiliate este o măsură legală, conformă cu prevederile legale privind tranzacțiile cu părți afiliate, atât naționale, cât și europene (Liniile Directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE).

În ceea ce privește nivelul dobânzilor, deși petenta susține că „*sunt mai mari față de calculul efectuat în cadrul dosarului prețurilor de transfer*”, facem precizarea că au fost luate în calcul următoarele :

- în cazul contractelor de împrumut în euro, rata de dobândă practică de instituțiile de credit din România în relație cu societăți comerciale, **pentru împrumuturi noi, în EUR**, cu termen de rambursare între 1 an și 5 ani, inclusiv, cu valoare mai mare de 1 milion de euro;

- în cazul contractelor de împrumut în lei, rata de dobândă practică de instituțiile de credit din România în relație cu societăți comerciale, **pentru împrumuturi noi, în RON**, cu termen de rambursare între 1 an și 5 ani, inclusiv, cu valoare mai mică de 1 milion de euro, valori avute în vedere și la care s-a raportat și petenta în analiza efectuată în dosarul prețurilor de transfer, având în vedere că, potrivit contractelor de finanțare încheiate între părți, tranzacția reprezintă un împrumut acordat pentru acoperirea unor nevoi cu caracter temporar ale beneficiarului și nu plasarea disponibilităților în depozite bancare .

Din considerentele prezentate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile financiare din dobânzi în relațiile cu afiliații pentru perioada 2011 – 2012 cu suma totală de ... lei din care:

- pentru anul 2011 cu .. lei
- pentru anul 2012 cu ... lei.

În ceea ce privește perioada 2013-2015, supusă de asemenea inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție **au constatat aceeași stare de fapt ca și în anii 2011-2012, în sensul că s-au acordat credite către entitățile afiliate, în lei și euro, fără dobândă**, în condițiile în care în perioada 2011 – 2015 societatea Xa plătit dobânzi bancare în valoare totală de ... lei Băncii ... Agentia Arad pentru un credit de... Euro contractat în anul 2008.

Astfel, organele de inspecție au procedat la ajustarea veniturilor financiare din dobânzi în relațiile cu afiliații pentru perioada 2013 – 2015 cu suma totală de ... lei din care:

- pentru anul 2013 cu ... lei
- pentru anul 2014 cu.... lei
- pentru anul 2015 cu ... lei,

având drept consecință diminuarea pierderii fiscale declarată de petentă cu suma de ... lei, întreaga motivare fiind cuprinsă în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr...., act administrativ fiscal ce se emite în situația în care s-a constatat că baza de impozitare se modifică, dar nu se stabilesc obligații fiscale.

Se reține că motivele de fapt și de drept invocate în această Decizie sunt similare cu cele din Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr.X aferentă perioadei 2011-2012, analizată în cele precedente.

De altminteri, contestarea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.X reprezintă doar o pretenție enunțată de petentă în preambulul contestației, fără vreun alt argument suplimentar , motiv pentru care organul de soluționare s-a pronunțat asupra acesteia la pct.III.2 din prezenta, prin emiterea unei soluții de respingere ca nemotivată, a capătului de cerere privind contestarea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.X.

d) Cu privire la TVA în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării o reprezintă dacă societatea Xdatorează TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă unor servicii de consultanță prestate de o societate din UE, în condițiile în care, prin contestație, petenta nu aduce argumente sau dovezi prin care să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele fiscale.

În fapt, în lunile iunie și octombrie 2012, petenta a declarat achiziții intracomunitare de servicii de la ... Italia în valoare totală de ... lei (... euro), livrări pe care prestatorul nu le-a declarat, înregistrând în evidența contabilă facturile nr.... .

Conform contractului de prestări servicii, serviciile facturate reprezintă „consultanță de natură fiscală și legată de societate în materie de drept fiscal comparat între legislația fiscală română și cea italiană cu privire la rapoartele existente între ... SRL, de drept italian, ... SRL, de drept italian, și societatea XSRL”.

La stabilirea bazei impozabile în ceea ce privește impozitul pe profit, petenta a considerat aceste cheltuieli în sumă de ... lei ca nedeductibile fiscal, deoarece cu excepția contractului, nu deține documente prin care să justifice efectuarea respectivelor servicii.

În această situație, societatea nu avea drept de deducere a TVA aferentă în suma de ... lei, deoarece nu a justificat faptul că serviciile au fost prestate și că sunt destinate unor operațiuni taxabile, dar este obligată la plata TVA în România, în suma de ... lei, deoarece taxa este datorată de orice persoană impozabilă care este beneficiară a serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin.(2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României.

În consecință, baza impozabilă a fost majorată cu ... lei și s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

Prin contestație petenta nu este de acord cu concluziile inspecției fiscale privind colectarea TVA, invocând principiul neutralității TVA, Directiva 2006/112/CE, precum și pct.46 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.146 Cod fiscal, precum și faptul că a considerat cheltuiala ca fiind nedeductibilă.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2), art.150 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

ART. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(2) **Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform [art. 153](#) sau [153¹](#), care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform [art. 133](#) alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2).**

ART. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la [art. 156²](#) și [156³](#).

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform [art. 153](#) va evidenția în decontul prevăzut la [art. 156²](#), atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la [art. 145 - 147¹](#), taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile [art. 150](#) alin. (2) - (6) ”

Din economia textelor mai sus citate, rezultă că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. În cazul achizițiilor intracomunitare, taxa aferentă se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

În cazul în care nu se poate face dovada, în condițiile legii, că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României .

În speță, între societatea XSRL și ... Italia s-a încheiat un contract de prestări servicii în domeniul consultanței fiscale și de drept fiscal, în care prestatorul este entitatea din Italia și în baza căruia s-au emis 2 facturi în valoare totală de ... lei (... euro). Contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, **aceste cheltuieli cu serviciile de consultanță nu au fost justificate nici în ceea ce privește necesitatea prestării lor în scopul activității desfășurate și nici în ceea ce privește prestarea efectivă**. Drept urmare, petenta a considerat nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de ... lei.

Din punct de vedere al TVA, fiind o achiziție intracomunitară de servicii, taxa aferentă se evidențiază în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Potrivit legii, de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor poate beneficia orice persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Dar întrucât petenta nu a făcut dovada că serviciile din domeniul consultanței fiscale și de drept fiscal, contractate cu un prestator din Italia, au fost efectiv prestate și urmare acestor servicii au fost generate operațiuni taxabile, își pierde dreptul de a deduce TVA aferentă facturilor emise de prestator, fiind însă obligată, potrivit prevederilor legale, la colectarea taxei.

Prin contestație petenta invocă, generic, prevederi legale referitoare la TVA, fără a aduce argumente sau motivații precise asupra speței contestate, susținerile nemodificând cele înscrise în actul de impunere.

Pe cale de consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea XSRL.

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1.Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de Societatea XSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale

aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.X, cu privire la suma de ... lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată : ... lei;
- impozit pe profit: ... lei.

2. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulate de Societatea XSRL împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.F-HD ...

3. Prezenta decizie se comunica la:

- Societatea X SRL prin societatea ..., în calitate de administrator, cu sediul în Timisoara, ..., județul Timiș.
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspekția Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Curtea de Apel Timis, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,