



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE NR.3563 /24.11.2020

privind modul de soluționare a contestației formulate de societatea **X SRL** înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Arad cu adresa nr. ARG_AIF ... și de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF cu adresa nr. A-SLP ... asupra contestației formulate de societatea **XSRL** cu sediul în municipiul Arad, ... , J02/..., CUI RO..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma totală de lei reprezentând :

- TVA stabilită suplimentar: ... lei
- impozit pe profit... lei

Contestația este semnată de reprezentantul societății în această procedură, respectiv dna

În ceea ce privește condițiile procedurale de depunere a contestației se rețin următoarele:

La data de 14.04.2020 petenta a formulat, în termen, contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR emis de către A.J.F.P Arad– Inspectie Fiscală, înregistrată la AJFP Arad sub nr.ARG_AIF și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR_DGR, neînțelegând să conteste și titlul de creanță reprezentat de Decizia de impunere nr.F-AR

Potrivit prevederilor art. 168 alin (1) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală:

"Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu.

Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

coroborate cu cele ale art. 272 alin (1) și 98 din același act normativ:

“ Art. 272 Organul competent

(1) Constațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.”*

Art. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și 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.”

“ 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.

(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;”

Față de prevederile mai sus menționate, rezultă ca actul administrativ fiscal ce poate fi contestat în procedură administrativă este reprezentat de deciziile de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de

impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare. **Raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.**

Însă, prin prevederile pct. 5.4 din OPANAF 3741/2015 privind Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală s-a instituit o excepție și anume:

"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. 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. "

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă fără echivoc că organul de soluționare competent a omis să facă aplicarea prevederilor legale mai sus menționate, cu toate că în decizia de soluționare invoca faptul că organul de soluționare competent va solicita contestatarului să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță.

Faptul că petenta avea intenția de a se conforma prevederilor legale de contestare și a titlului de creanță, rezidă din solicitările transmise organelor fiscale, respectiv adresa F.N. depusă de petentă și înregistrată la AJFP Arad sub nr.ARG_AIF ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR_DGR ..., prin care înțelege să conteste și titlul de creanță.

Față de cele mai sus precizate și în considerarea faptului că organul de soluționare competent a viciat procedura obligatorie privind soluționarea contestației formulată de petentă, serviciul specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, în conformitate cu prevederile art.268, art.269 și art.272 alin.(2) lit a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este legal investit asupra contestației formulată de XSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma totală de ... lei.

I. Prin contestație, petenta prezintă următoarele motive:

1. *Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei*, petenta susține că :

- întreaga sumă impusă nu are nici o bază reală calculată cu realism față de situația exactă din cadrul societății, raportat la datele contabile și la activitatea specifică a societății XSRL, respectiv la condițiile unei piețe concurențiale libere;

- calculul se face simplist fără a ține cont de evidențe, doar prin aplicarea unui indice denumit „ Rata de rentabilitate a costurilor totale”, care în opinia petentei nu reflectă o realitate a pieței. Calculul nu ține cont că într-o piață concurențială și care a suferit serioase căderi cum este industria automotive, rentabilitatea poate fluctua și uneori poate fi foarte mică sau poate fi chiar generatoare de pierderi;

- calculul făcut de organele de inspecție fiscală impune un RRCT pe care societatea petentă nu a reușit să-l atingă niciodată în existența sa, fără să țină cont că și în anii cei mai profitabili cu greu petenta s-a situat peste cuartila inferioară calculată ca referință pentru RRCT;

- ajustarea s-a făcut raportat la total cheltuieli din exploatare, deși este mai mult decât evident că există cheltuieli din exploatare clare, certe și fără nici un dubiu în directă relație cu piața locală, respectiv cheltuielile cu personalul, chirii pentru spațiile de producție și alte asemenea, iar doar o parte a cheltuielilor din exploatare au legătură cu partea afiliată;

- tranzacțiile între afiliatele A SRL și XSRL pot fi și ar fi trebuit să fie mai atent analizate pentru a înțelege atât realitatea cât și situația de fapt.

Ponderea principală în tranzacțiile dintre A SRL și XSRL o reprezintă, pentru anii 2015 și 2016, ani în care s-au impus aceste sume suplimentare, cheltuielile cu materii prime și amortizări.

Pornind de la această stare de fapt, petenta prezintă câteva argumente referitoare la faptul că:

- amortizările au început înainte de perioada anilor 2015-2016 și au continuat și în perioada celorlalți doi ani verificați, respectiv 2017 și 2018 când societatea a reușit să se situeze ca RRCT peste cuartila inferioară, deci sunt prevăzute corect și nu au influențe diferite față de alți ani.

- materiile prime achiziționate au fost solicitate și altor furnizori și au fost și achiziționate uneori și de la ei, acolo unde existau astfel de furnizori.

Se prezintă și o situație cu ofertele altor furnizori, din care rezultă faptul că prețurile la care A SRL livrează materia primă sunt similare și în limita unei toleranței acceptate în piață, în condiții de calitate controlată și

net superioară. Ba mai mult, uneori, pentru diferite coduri de produs, prețurile A SRL sunt situate sub nivelul ofertele altor furnizori.

Petenta mai arata ca materiile prime sunt vândute de către A SRL și altor clienți nu doar către X SRL cu prețuri similare, existând doar foarte mici diferențe legate de specificul pieței și de concurența din piața respectivă, care uneori forțează ajustări ale prețurilor.

Se prezintă un tabel comparativ în care se regăsește un exemplu al prețurilor practicate prin comparație cu alt client A SRL.

Prețurile la care A SRL comercializează materia primă achiziționată din rațiuni de cantități și de discounturi de la alte societăți și este livrată către X și către alți parteneri neafiliați are adaosuri mici și foarte puțin diferențiate situate în jurul cifrei de 5-6%.

Petenta prezintă un tabel care cuprinde adaosurile practicate de A în relația cu XSRL.

Se arată astfel, că afirmația din raportul de inspecție fiscală potrivit căreia "subsidiara română și-a denaturat nejustificat indicatorul de eficiență economică pe considerentul că, cheltuielile facturate de societatea afiliată sunt generice și procentuale și nu reflectă necesitatea acestora" nu poate fi susținută sub nicio formă și cu nici o probă clară.

Cu privire la facturarea "servicii manageriale si de control, transporturi, deplasari" Societatea X SRL a primit facturi de la partea afiliata A reprezentand aceste servicii, facturare intocmita in baza unor situatii interne care atesta necesitatea acestora în obținerea de venituri în societatea X SRL. Aceste situatii petenta susține că nu i-au fost solicitate în mod expres de către organele de inspecție, proiectul raportului de inspecție fiindu-i înmanat spre a fi studiat doar în ultima zi a întâlnirii cu organele fiscale.

Petenta consideră că presupunerea potrivit căreia și-ar fi denaturat nejustificat performanța financiară nu poate fi luată în considerare și pentru simplul fapt că această denaturare ar determina și o creștere a profitului pentru afiliata italiană, adică o creștere de sume taxabile într-o țară care are o taxare mult superioară celei din România.

Cu titlu general legat de cheltuielile din exploatare, petenta consideră că nimeni nu poate aprecia oportunitatea unor cheltuieli, posibil investiții, și ponderea acestora într-o anumită perioadă, mai ales că se are în vedere dezvoltarea viitoare a companiei. Așadar, o situație chiar sub cuartila inferioară, doar periodic, atâta vreme cât există profit, nu poate fi

imputabilă nimănui și ține strict de managementul societății și strategia de dezvoltare pe termen mediu și lung a companiei.

2. Referitor la obligația fiscală principală - Taxa pe valoare adăugată, în suma de 2.734 lei care se referă la furnizorul ... S.R.L. reprezentând "acoperis + turnare beton postament chiller", petenta arată că inspectorii ANAF puteau să se deplaseze la locul unde s-au efectuat lucrările și puteau să ceară detalii privind factura, respectiv devizul de lucrări aferent facturii și să comunice intenția de a diminua TVA-ul, nefăcându-se însă niciunul din aceste demersuri, rezultând totodată că e vorba despre lucrări efectuate, plătite și pentru care furnizorul a plătit TVA-ul colectat statului român.

Astfel, pentru motivele precizate, petenta nu este de acord cu impunerea unui impozit aferent acestor sume, respectiv cu diminuarea TVA deductibil cu suma aferentă TVA pentru factura furnizorului ...SRL, solicitând, conform situației de fapt și de drept invocate, admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2015-31.12.2018

1. Cu privire la impozitul pe profit

Acționarul unic al societății este societatea A din Italia, iar administrarea societății este asigurată după cum urmează:

1)dl.... -cetatean american avand calitatea de administrator si presedinte in consiliul de administratie incepand cu data de 26.07.2011 si cu durata nelimitata, conform Certificat Constatator emis de ORC nr....

2)dl.....- cetatean italian ,avand calitatea de administrator din data de 26.07.2011 pe perioada nelimitata conform certificat constatator emis de ORC NR....

3)dl.... -cetatean italian ,avand calitatea de administrator incepand cu data de 26.07.2011 pentru o perioada nelimitata conform certificat constatator emis de ORC

Prezentarea relațiilor de afiliere

Principalii furnizori ai societatii sunt:

- ... SRL TIMISOARA
- SRL BUCURESTI
- SRL DEVA
- SA

Principalii clienti ai societatii sunt:

- A
- SRL CURTICI
- SRL

Exista relatii de afiliere intre societatea verificata si furnizorii sau clientii săi, respectiv A, conform declaratiei date de administratorul societatii domnul

AN 2015

La 31.12.2015 SC X SRL a înregistrat un profit contabil evidențiat în soldul creditor al contului 121 "Profit si pierdere", în sumă de lei. In bilantul contabil si in declaratia 101 "declaratia privind impozitul pe profit" profitul impozabil este in suma de ... lei si impozitul datorat de catre societate este in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au analizat cuantumul veniturilor si a cheltuielilor pentru a stabili caracterul acestora. Veniturile din productia proprie inregistrate in componenta contului 701 sunt in suma totala de ... lei (... lei + ... lei).

In contul 704 « venituri din servicii prestate» se inregistrează suma de ... lei ,reprezentand probe matrite, aparatori de noroi ,chit protectie usa pentru SRL Timisoara.

Cheltuieli cu materiile prime in suma de ... lei (... +...) sunt inregistrate in componenta contului 601 "cheltuieli cu materiile prime".

Cheltuieli cu alte prestari de servicii in suma de ... lei , reprezentand contravaloare diverse cheltuieli facturate in mare parte de catre A ITALIA sunt inregistrate in contul 628.10 "alte prestari de servicii".

In urma analizarii dosarului preturilor de transfer pentru anul 2015, intervalul de comparare al mediei ponderate RRCT calculat de catre societate, s-a situat intre cuartila inferioara de 4,55% si cuartila superioara de 24,32%, mediana situandu-se la valoarea de 9,57%.

RRCT a societatii X SRL la nivelul anului 2015 a fost de 1,92%, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile din exploatare aferente anului 2015, ceea ce arata ca societatea nu s-a incadrat in interiorul intervalului de comparare pentru RRCT aferent companiilor independente.

Astfel, se consideră că baza impozabilă a societății a fost impactată în sens negativ de tranzacțiile derulate cu entitatea afiliată A in anul fiscal 2015.

In concluzie pentru anul 2015 s-au stabilit diferente in ceea ce priveste impozitul pe profit, după cum urmează:

Total venituri din exploatare = ... lei

Cheltuieli exploatare = ... lei

Cheltuieli nedeductibile fiscal ca urmare a ajustarii la nivelul anului 2015 sunt in suma de ... lei.

Suma de ... lei reprezinta ajustare de cheltuieli aferenta anului 2015, fapt pentru care organele de inspectie au recalculat profitul impozabil aferent anului 2015, rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma ... lei (... x 16%).

AN 2016

In anul 2016 societatea inregistreaza un profit contabil in creditul contului 121 "profit si pierdere" in suma de ... lei .In declaratia 101 privind impozitul pe profit societatea declara profitul aferent anului 2016 in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au analizat componenta cheltuielilor si a veniturilor inregistrate in anul 2016 pentru a stabili caracterul acestora, respectiv daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

In anul 2016 societatea inregistreaza venituri din vanzarea produselor finite in contul 7011, respectiv 7012 "venituri din productia stocata" in suma totala de ... lei (... lei + ... lei) reprezentand contravaloare produse finite.

Societatea inregistreaza in anul 2016 venituri din servicii prestate, in contul 704 in suma totala de ... lei.

Ponderea cheltuielilor inregistrate de catre societate in anul 2016 sunt cu materia prima si materialele auxiliare , cheltuieli cu salariatii si prestari de servicii.

In anul 2016 societatea inregistreaza prestari de servicii efectuate de terti in suma de ... lei, inregistrate in contul 628.10, reprezentand servicii manageriale si de control, costuri personale directe, cheltuieli de transport ,cheltuieli de calatorie .Acestea sunt costuri transferate de societatea din Italia A.

În urma analizarii dosarului preturilor de transfer pentru anul 2016 intervalul de comparare al mediei ponderate RRCT calculat de catre societate, s-a situat intre cuartila inferioara de 3,85% si cuartila superioara de 26,69%, mediana situandu-se la valoarea de 11,16%.

RRCT a petentei la nivelul anului 2016 a fost de 1,69%, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile din exploatare aferente anului 2016, ceea ce arata ca societatea nu s-a incadrat in interiorul intervalului de comparare pentru RRCT aferent companiilor independente.

Astfel, se consideră că baza impozabilă a societății a fost impactată în sens negativ de tranzacțiile derulate cu entitatea afiliată A in anul fiscal 2016.

Organele de inspectie fiscala considera, in urma analizei efectuate in baza de date ORBIS ,ca societatea si-a denaturat nejustificat indicatorul de eficienta economica pe considerentul ca , cheltuielile facturate de catre societatea afiliata A Italia sunt generice si procentuale si nu reflecta necesitatea acestora cu acte doveditoare si justificative in procesul de productie.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au ajustat cheltuielile din exploatare la valoarea indicatorului RRCT la nivelul de 11,16%, calculat ca raport intre rezultatul din exploatare si total cheltuieli din exploatare.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor aferente anului 2016 avand in vedere dispozitiile OPANAF nr. 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. prin ajustarea la mediana intervalului, respectiv la valoarea de 11,16%.

Avand in vedere cele prezentate, cheltuielile din exploatare ale societății realizate in tranzactiile cu societatile afiliate vor fi ajustate in anul 2016 cu suma de ... lei.

Suma de ... lei reprezinta ajustare cheltuieli aferenta anului 2016 pentru care organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe profit suplimentar in suma ... lei (... x 16%).

Pentru anul 2017 intervalul de comparare al mediei ponderate RRCT calculat de catre societate, s-a situat intre quartila inferioara de 3,02% si quartila superioara de 25,36 %, mediana situandu-se la valoarea de 7,34%. RRCT a petentei la nivelul anului 2017 a fost de 3,33 %, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile din exploatare aferente anului 2017, ceea ce arata ca societatea s-a incadrat in interiorul intervalului de comparare pentru RRCT aferent companiilor independente.

Pentru anul 2018 intervalul de comparare al mediei ponderate RRCT calculat de catre societate, s-a situat intre quartila inferioara de 2,61 % si quartila superioara de 25,98 %, mediana situandu-se la valoarea de 10,04%. RRCT a petentei la nivelul anului 2018 a fost de 3,35 %, calculata ca raport intre rezultatul din exploatare si cheltuielile din exploatare aferente anului 2018, ceea ce arata ca societatea s-a incadrat in interiorul intervalului de comparare pentru RRCT aferent companiilor independente.

În concluzie prin prezentul Raport de Inspectie fiscala au fost stabilite sume suplimentare de natura impozitului pe profit in suma de ... lei aferente anilor 2015 și 2016.

2. Cu privire la TVA

a) Societatea a dedus nejustificat TVA in suma de ... lei in baza facturii nr. ... , in suma totala de ... lei emisa de societatea ... reprezentand, astfel:

- contractul incheiat cu S.C. ... SRL se refera la prestari servicii(lucrari necesare pentru punerea in functie a echipamentelor instalatiei de racire , revizie compresoare ,purjare automata butelie aer si alte verificari ale instalatiilor aflate la punctul de lucru din Timisoara, iar potrivit facturii de mai sus este vorba despre lucrari executate - acoperis si turnare beton, care necesita intocmirea unei situatii de lucrari sau a unui deviz de lucrari.Devizul nr.... prezentat de furnizorul ... SRL nu poate fi luat în considerare de organul de control, deoarece contine doar denumirea lucrarilor executate, respectiv "materiale necesare confectionarii acoperisului"-buc- 1 sau" beton + transport beton"- buc - 1 ,etc . , fără a menționa nicio valoare.

Mai mult, factura nr. ... , in suma totala de ... , emisa de S.C. ... SRL , nu conține toate datele privind sediul, domiciliul fiscal sau punctul de lucru al beneficiarului acesteia(lipsa date privind localitatea) .

Societatea incalca prevederile art. 134.1 alin.(7) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare,coroborat cu prevederile art.155. alin.(19),lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Societatea a dedus eronat TVA in suma de ...lei (50% din ... lei + 50% din ... lei) in baza urmatoarelor facturi:

- factura nr. ... , in suma totala de ...lei , emisa de ...SRL;
- factura nr. ... , in suma totala ... lei emisa de ... SRL , reprezentand schimbat distributie, respectiv reparatie autoturism ... , autoturism aflat in folosinta administratorului, in sensul ca societatea verificata nu a putut prezenta foi de parcurs sau orice alt document din care sa rezulte ca acesta a fost utilizat exclusiv in scopul desfasurarii obiectului de activitate, deducerea taxei integral nefiind justificata.

Societatea incalca prevederile art.298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct. 68.1 din HG nr. 1/2016.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada verificata ,TVA fara drept de deducere in suma de lei.

III. Luând in considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea **XSRL** are sediul în municipiul Arad, ... J02/....

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat un control la societatea XSRL , constatând că societatea derulează tranzacții cu părți afiliate care nu respectă principiul valorii de piață, pentru perioada 2015-2016.

În urma analizării dosarului preturilor de transfer **pentru anul 2015**, prezentat de societate, intervalul de comparare al mediei ponderate RRCT calculat de către societate, s-a situat între cuartila inferioară de 4,55% și cuartila superioară de 24,32%, mediana situându-se la valoarea de 9,57%.

RRCT a petentei la nivelul anului 2015 a fost de 1,92%, calculată ca raport între rezultatul din exploatare și cheltuielile din exploatare aferente anului 2015, ceea ce arată că societatea nu s-a încadrat în interiorul intervalului de comparabilitate pentru RRCT aferent companiilor independente, baza impozabilă a societății fiind afectată în sens negativ de tranzacțiile derulate cu entitatea afiliată A.

În concluzie, pentru anul 2015, cheltuielile nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării la efectuate la nivelul mediane de 9,57% sunt în suma de ... lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma ... lei (... x 16%).

În urma analizării dosarului preturilor de transfer **pentru anul 2016**, intervalul de comparare al mediei ponderate RRCT calculat de către societate, s-a situat între cuartila inferioară de 3,85% și cuartila superioară de 26,69%, mediana situându-se la valoarea de 11,16%.

RRCT a petentei la nivelul anului 2016 a fost de 1,69%, calculată ca raport între rezultatul din exploatare și cheltuielile din exploatare aferente anului 2016, ceea ce arată că societatea nu s-a încadrat în interiorul intervalului de comparabilitate pentru RRCT aferent companiilor independente, baza impozabilă a societății fiind afectată în sens negativ de tranzacțiile derulate cu entitatea afiliată A.

Organele de inspecție fiscală au considerat, în urma analizei efectuate în baza de date ORBIS , că societatea și-a denaturat nejustificat indicatorul de eficiență economică pe considerentul că , cheltuielile facturate de către societatea afiliată A Italia sunt generice și procentuale și nu reflectă necesitatea acestora cu acte doveditoare și justificative în procesul de producție.

În concluzie, pentru anul 2016, cheltuielile nedeductibile fiscal ca urmare a ajustării la efectuate la nivelul mediane de 11,16% sunt în

suma de ... lei, pentru care organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe profit suplimentar in suma ... lei (... x 16%).

Prin contestație, petenta susține că :

- întreaga sumă impusă nu are nici o bază reală, raportat la datele contabile și la activitatea specifică a societății XSRL, respectiv la condițiile unei piețe concurențiale libere;

- calculul se face simplist fără a ține cont de evidențe, doar prin aplicarea unui indice denumit „ Rata de rentabilitate a costurilor totale”, care în opinia petentei nu reflectă o realitate a pieței.

- calculul făcut de organele de inspecție fiscală impune un RRCT pe care societatea petentă nu a reușit să-l atingă niciodată în existența sa, fără să țină cont că și în anii cei mai profitabili cu greu petenta s-a situat peste cuartila inferioară calculată ca referință pentru RRCT;

- ajustarea s-a făcut raportat la total cheltuieli din exploatare, deși este mai mult decât evident că există cheltuieli din exploatare clare, certe și fără nici un dubiu în directă relație cu piața locală, respectiv cheltuielile cu personalul, chiriile pentru spațiile de producție și alte asemenea, iar doar o parte a cheltuielilor din exploatare au legătură cu partea afiliată;

- tranzacțiile între filialele A și XSRL pot fi și ar fi trebuit să fie mai atent analizate pentru a înțelege atât realitatea cât și situația de fapt;

- amortizările au început înainte de perioada anilor 2015-2016 și au continuat și în perioada celorlalți doi ani verificați, respectiv 2017 și 2018 când societatea a reușit să se situeze ca RRCT peste cuartila inferioară, deci sunt prevăzute corect și nu au influențe diferite față de alți ani;

- afirmația din raportul de inspecție fiscală potrivit căreia "subsidiara română și-a denaturat nejustificat indicatorul de eficiență economică pe considerentul că, cheltuielile facturate de societatea afiliată sunt generice și procentuale și nu reflectă necesitatea acestora" nu poate fi susținută sub nicio formă și cu nici o probă clară;

- cu privire la facturarea "servicii manageriale si de control, transporturi, deplasari" petenta a primit facturi de la partea afiliata Areprezentand aceste servicii, facturare intocmita in baza unor situatii interne care atesta necesitatea acestora în obținerea de venituri in societatea X SRL. Aceste situatii petenta susține că nu i-au fost solicitate in mod expres de către organele de inspecție;

- legat de cheltuielile din exploatare, petenta consideră că nimeni nu poate aprecia oportunitatea unor cheltuieli, posibil investiții, și ponderea acestora într-o anumită perioadă, mai ales că se are în vedere dezvoltarea viitoare a companiei.

În drept, sunt incidente prevederile art.11 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 2015, precum și cele ale pct.41 din Normele metodologice de aplicare, potrivit cărora:

“ (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.

(3) Procedura de aplicare a prevederilor alin. (1) se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Norme metodologice:

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

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

propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

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

Aceleași prevederi sunt preluate și la art.11 alin.(4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aplicabile anului 2016, precum și cele ale pct.5.13 din Normele metodologice de aplicare ale acestui articol, după cum urmează:

“ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe 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.

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directe 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.”

Norme metodologice:

“SECȚIUNEA a 2-a - Reguli pentru aplicarea principiului valorii de piață

5. (13) În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

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

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Din economia textelor legale antecitate, atât pentru 2015, cât și pentru anul 2016 , se desprind următoarele aspecte:

- **tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.** În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței;

- **între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultantă sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități;**

- **serviciile trebuie să fie prestate în fapt, simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nefiind suficientă**, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în perioada 2015-2018 Societatea X SRL a derulat tranzacții cu societatea afiliată Adin Italia, care este asociat unic al societății petente.

Având în vedere existența tranzacțiilor între petentă și partile sale afiliate, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer și prevederile Ordinului nr. 446/2016 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, a fost solicitat petentei prezentarea dosarului preturilor de transfer pentru perioada 2017 - 2018 prin solicitarea nr. ARG_AIF

Întrucât Documentația preturilor de transfer depusă de petentă nu a fost în conformitate cu prevederile art.(5) alin.(1) din Ordinul 442/22.0 1.2016 , organele de inspecție fiscală au solicitat completarea dosarului privind preturile de transfer aferent perioadei 2015-2018, acesta fiind depus și înregistrat la Inspecția Fiscală Arad sub nr. ARG-AIF ...

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea dosarului preturilor de transfer, obiectivul fiind acela de a stabili dacă tranzacțiile derulate între societatea petentă și persoanele afiliate respecta principiul valorii de piață, verificând existența relațiilor de afiliere directă și indirectă dintre societatea petentă cu o singură societate, A din Italia, care este asociat unic al societății petente.

Grupul Y își desfășoară activitatea în sectorul automobilelor, iar scopul sau corporativ este proiectarea și construcția de echipamente și matrite ,producția și turnarea articolelor din plastic (tehnopolimeri)și a pieselor coturnate ,montarea și ambalarea ,pentru terți ,a articolelor tehnice complexe pe baza de plastic sau din alte materiale ,pe lângă toate operațiile auxiliare .

A are sediul social în Villarbase –Torino, Italia și este compania în care se concentrează cea mai mare parte a producției, tot know -how -ul și tehnologiile necesare pentru producție.

X SRL are sediul în municipiul Timișoara .La începutul anului 2012 ,A(Italia) a achiziționat ramura de turnare a firmei ,producător de matrite și turnare pentru industria auto din Timișoara ,al cărui client principal este Dacia (Renault). Compania X SRL Timișoara este o filială deținută 100% de A .

În urma analizei economice a preturilor de transfer și a riscurilor suportate de fiecare societate din grup, petenta a ales ca metoda de determinare a preturilor de transfer Metoda marjei nete, iar ca și indicator de eficiența economică, Rata rentabilității costurilor totale (RRCT), analiza făcându-se pe mai mulți ani.

În urma analizei Dosarului preturilor de transfer, întocmit și depus de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu a stabilit cuantumul preturilor de transfer conform prevederilor OPANAF nr. 442/2016. Astfel:

În totalul cheltuielilor din exploatare, înregistrat atât în anul 2015, cât și în anul 2016, petenta a inclus și cheltuielile generice de management, costuri de deplasare, costuri de transport, facturate în mare parte de partea afiliată A Italia, costuri care nu reflectă clar necesitatea lor în obținerea producției și pentru care petenta nu prezintă documente detaliate aferente acestor cheltuieli.

Deși petenta afirmă prin contestație că „...facturarea întocmită în baza unor situații interne care atestă necesitatea acestora în obținerea de venituri de societatea XSRL...nu ne-au fost solicitate în mod expres...”, susținând și alte argumente referitoare la faptul că nu este atributul organelor de inspecție fiscală de a aprecia oportunitatea efectuării unor cheltuieli, posibil investiții, sau de a cunoaște necesitatea de servicii manageriale ale societății, fără a solicita nici măcar una din situațiile interne existente la societate, facem precizarea că, potrivit prevederilor Codului fiscal aplicabil atât în 2015, cât și în 2016:

“ Art.21 Legea 571/2013:

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile,

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Norme metodologice:

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

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale

prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Legea 227/2015

“ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice...”

Așadar, chiar dacă pentru anul 2016 legiuitorul nu a mai prevăzut expres la art.25 îndeplinirea cumulată a condițiilor prevăzute la pct.48 antecitat din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal pe 2015, acest lucru nu presupune că în scopul desfășurării activității economice pot fi considerate ca fiind deductibile orice fel de cheltuieli. Pentru ca o cheltuială să fie deductibilă, ea trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să fie destinată obținerii de venituri impozabile care se realizează ca urmare a desfășurării activității economice înscrisă în obiectul de activitate al societății;

- să fie efectiv prestată, iar justificarea prestării efective a serviciilor să fie efectuată printr-un document justificativ, potrivit reglementărilor legale (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, orice alte materiale corespunzătoare).

Potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat în acest sens, de exemplu :

- prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

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

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

- prin Decizia nr. **398/16.02.2016**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că:

“(....) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Așadar, simpla afirmație a petentei referitoare la necesitatea serviciilor facturate de Aîn realizarea unor venituri impozabile, nu este suficientă pentru a constitui o justificare a caracterului deductibil al acestor cheltuieli.

Deși petenta critică măsura luată de organele de inspecție privind neacordarea deductibilității cheltuielilor totale cu serviciile facturate de Minimold SPA, se reține că **în susținere nu se prezintă nicio dovadă concretă prin care să fie infirmată constatarea organelor fiscale.**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta este cea care invocă 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 petentei.

De altfel, acest lucru este prevăzut ca și condiție obligatorie la art.269 din Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

[...]

d) *dovezile pe care se întemeiază;*”

În lipsa probelor prin care să susțină afirmațiile din contestație, se reține ca și legală măsura organelor de inspecție fiscală de neacordare a deductibilității pentru cheltuielile totale cu serviciile facturate de Minimold SPA.

Potrivit prevederilor OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, preluate și de OPANAF nr.446/2016 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. 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.

[...]

(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 cuantumului 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.

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**”.

Se reține, așadar, că în situația în care dosarul prețurilor de transfer prezentat de un contribuabil este incomplet și neconform prevederilor legale invocate anterior, în sensul în care nu oferă datele necesare organului de inspecție fiscală, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață, **organele de inspecție fiscală vor proceda la estimarea cuantumului prețurilor de transfer** numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate 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.**

Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală nu au contestat metoda de estimare a prețului de piață al tranzacțiilor utilizată de petentă la întocmirea dosarului prețurilor de transfer și nici indicatorul pentru comparabilitate, respectiv Rata de rentabilitate a costurilor totale (RRCT). Astfel:

Pentru anul 2015

Intervalul de comparare al mediei ponderate RRCT calculat de catre societate, s-a situat între cuartila inferioara de 4,55% și cuartila superioara de 24,32%, **mediana situandu-se la valoarea de 9,57%**. Indicatorul “Rata rentabilitatii costurilor totale” (RRCT) **calculat de societatea petentă** a fost de 1,92 %, reprezentând raportul între rezultatul din exploatare și total cheltuieli din exploatare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că, valoarea indicatorului RRCT de 1,92%, NU se încadrează în intervalul dintre cuartila inferioara (4,55%) și cuartila superioara (24,32 %).

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer, în sensul ajustării sumei cheltuielii, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței, care este considerată a fi **valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților**, respectiv la valoarea de 9,57 %.

Pe cale de consecință, cheltuielile din exploatare ale societății petente realizate în tranzacțiile cu societățile afiliate vor fi ajustate în anul 2015 cu suma de ... lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma ... lei .

Pentru anul 2016

Intervalul de comparare al mediei ponderate RRCT calculat de către societate, s-a situat între cuartila inferioară de 3,85% și cuartila superioară de 26,69 %, **mediana situându-se la valoarea de 11,16%**. Indicatorul "Rata rentabilității costurilor totale" (RRCT) **calculat de societatea petentă** a fost de 1,69 %, reprezentând raportul între rezultatul din exploatare și total cheltuieli din exploatare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că, valoarea indicatorului RRCT de 1,69%, NU se încadrează în intervalul dintre cuartila inferioară (3,85%) și cuartila superioară (26,69 %).

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, s-a procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer, în sensul ajustării sumei cheltuielii, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței, care este considerată a fi **valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților**, respectiv la valoarea de 11,16 %.

Pe cale de consecință, cheltuielile din exploatare ale societății petente realizate în tranzacțiile cu societățile afiliate au fost ajustate în anul 2016 cu suma de lei, valorile utilizate în metodologia de calcul fiind cele preluate din evidențele contabile și fiscale ale petentei:

Suma de ... lei reprezintă ajustare cheltuieli aferente anului 2016, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma ... lei .

Prin contestație petenta critică modul de determinare a impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei utilizat de organele de inspecție fiscală, pe motiv că:

" - calculul se face simplist fără a ține cont de evidențe, doar prin aplicarea unui indice denumit „ Rata de rentabilitate a costurilor totale”.

- calculul făcut de organele de inspecție fiscală impune un RRCT pe care societatea petentă nu a reușit să-l atingă niciodată în existența sa,

fără să țină cont că și în anii cei mai profitabili cu greu petenta s-a situat peste cuartila inferioară calculată ca referință pentru RRCT;

- ajustarea s-a făcut raportat la total cheltuieli din exploatare, deși este mai mult decât evident că există cheltuieli din exploatare clare, certe și fără nici un dubiu în directă relație cu piața locală, respectiv cheltuielile cu personalul, chiriile pentru spațiile de producție și alte asemenea, iar doar o parte a cheltuielilor din exploatare au legătură cu partea afiliată; “

Facem precizarea că susținerile prezentate de petentă nu sunt relevante în susținerea cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au procedat la aplicarea altor metode de calcul decât cele prevăzute de legislația aplicabilă în materia prețurilor de transfer, invocată și citată în prezenta, datele pe baza cărora s-au efectuat calculele fiind cele preluate din evidența contabilă și fiscală a petentei, iar **valorile cuartilelor inferioare și superioare, precum și a medianei, sunt cele determinate de petentă.**

De asemenea, ajustarea veniturilor sau cheltuielilor rezultate ca urmare a estimării quantumului prețurilor de transfer de către organele de inspecție fiscală, a respectat întocmai metodologia prevăzută în OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, preluate și de OPANAF nr.446/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Toate celelalte afirmații ale petentei legate de faptul că cheltuielile petentei sunt în relație directă cu tendințele pieței sau că indicatorul „*Rata de rentabilitate a costurilor totale*” nu a avut niciodată valorile determinate de organele de inspecție fiscală, nu sunt de natură a infirma constatările din actul de control contestat, întrucât orice entitate își dimensionează costurile de producție și aferent, prețurile de vânzare, funcție de segmentul de piață căruia i se adresează și funcție de condițiile economice în care își desfășoară activitatea.

De asemenea, susținerile și argumentele petentei referitoare la prețul la care sunt achiziționate materiile prime de la diverși furnizori și prețul de vânzare a acestora către părțile afiliate, nu sunt concludente și nici relevante în soluționarea contestației, întrucât organele de inspecție fiscală nu au abordat problema unor neconformități legate de acest aspect.

Întrucât prin contestație petenta nu aduce argumente și dovezi prin care să se determine o stare de fapt diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală privind legalitatea calculului impozitului pe profit suplimentar contestat în sumă de ... lei, contestația urmează a fi

respinsă ca neîntemeiată, conform prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru 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”.

2. Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei

În fapt, petenta a dedus TVA în suma de ... lei în baza facturii nr. ... , în suma totală de ... lei ,emisă de societatea ... SRL reprezentând "ACOPERIS+TURNARE BETON POSTAMENT CHILLER" , în condițiile în care contractul încheiat cu această societate se refera la prestări servicii(lucrări necesare pentru punerea în funcție a echipamentelor instalației de răcire , revizie compresoare , purjare automata butelie aer și alte verificări ale instalațiilor aflate la punctul de lucru din Timisoara, ...

Explicațiile înscrise pe factura emisă de societatea ... SRL presupun existența unei situații de lucrări sau a unui deviz de lucrări. Devizul nr.... prezentat de societatea prestatoare nu este emis potrivit reglementărilor în vigoare referitoare la elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină un deviz de lucrări , nefiind menționată nicio valoare.

Mai mult, factura emisă de S.C. ... SRL , nu conține toate datele privind sediul, domiciliul fiscal sau punctul de lucru al beneficiarului acesteia(lipsa date privind localitatea)

Pentru aceste motive, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere societății petente pentru TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, societatea petentă a dedus TVA în suma de ... lei în baza a două facturi emise de societățile ... SRL și ... SRL, reprezentând servicii auto pentru un autoturism ... aflat în folosința administratorului, pentru care societatea nu a putut prezenta foi de parcurs sau orice alt document din care să rezulte că acesta a fost utilizat exclusiv în scopul desfășurării obiectului de activitate, deducerea taxei integrale nefiind justificată.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit, pe perioada verificată ,TVA fără drept de deducere în suma de ... lei.

Prin contestație, petenta susține că “ *inspectorii ANAF puteau să se deplaseze la locul unde s-au efectuat lucrările și puteau să ceară detalii privind factura, respectiv devizul de lucrări aferent facturii și să comunice intenția de a diminua TVA-ul, nefăcându-se însă niciunul din aceste demersuri, rezultând totodată că e vorba despre lucrări efectuate, plătite și pentru care furnizorul a plătit TVA-ul colectat statului român.* “

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

[...]

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

Referitor la îndeplinirea cerinței de la lit.c) privind **motivarea în fapt și în drept a contestației**, prevederi care se coroborează cu cele ale pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”,

se reține că prin contestația formulată petenta nu a ținut seama de aceste aspecte.

Petenta nu depune dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, cu care să facă proba afirmațiilor din contestația formulată, rezumându-se doar la a afirma faptul că organul de inspecție fiscală nu s-au deplasat la locul unde s-au efectuat lucrările și nu au cerut detalii privind factura, respectiv devizul de lucrări, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

De asemenea potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițional exprimată prin adagiul latin *actor incumbit probatio*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească .

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, concluzia care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei și reprezintă un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Având în vedere faptul că petenta nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept fiscală, prin care să combată constatările organelor fiscale, pentru capătul de cerere reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, se va respinge contestația ca nemotivată în baza art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F.nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, unde se precizează: „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;”

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 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 diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma de lei reprezentând impozit pe profit;

2. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulate de societatea **XSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ... privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- societatea **XSRL** cu sediul în municipiul Arad, ...
- AJFP Arad, Colonia UTA, str.Frații Neumann, nr.10, Arad, jud.Arad.

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

DIRECTOR GENERAL