



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2



Str. Gh. Lazar nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 499334  
Fax :+0256 499332

### **DECIZIE nr. 3466/27.06.2019**

privind contestația formulată de Societatea X SRL, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../11.04.2017 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../19.04.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara cu adresa nr. .../04.04.2017 asupra contestației formulată de

Societatea X SRL  
CUI ...,  
cu sediul în ...B, jud. Hunedoara

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../11.04.2017 și la AJFP Hunedoara sub nr. .../16.03.2017, constatând următoarele:

Societatea X SRL, formulează contestația împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../18.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../18.01.2017 și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit;
- Dispoziției .../18.01.2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

Prin Decizia nr. .../28.06.2017 privind soluționarea contestației depusă de societatea X S.R.L., emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus:

- *Respingerea ca nedepusă în termen* a contestației formulată de societatea X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere .../18.01.2017 privind

obligățiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

- *Respingerea ca nedepusă în termen* a contestației formulată de societatea X S.R.L. împotriva Dispoziției .../18.01.2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

La data de 19.04.2019, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, a fost sesizată de către Serviciul Juridic din cadrul AJFP Hunedoara, cu adresa nr. .../08.04.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../19.04.2019 asupra sentinței ...../2018 din 20 iunie 2018, pronunțată de Tribunalul Hunedoara în dosarul .../97/2017, prin care a fost admisă acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta VBM SRL, succesoare în drepturi a societății X SRL și s-a dispus anularea deciziei nr. .../28.06.2017 emisă de către Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara, obligând pe aceasta la emiterea unei noi decizii prin care să se pronunțe asupra fondului cauzei.

Aceasta hotărâre a devenit definitivă ca urmare a respingerii recursului declarat de Administrația Finanțelor Publice a județului Hunedoara în numele și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

I. Prin contestația formulată, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr..../18.01.2017 și a Dispoziției .../18.01.2017, invocam următoarele argumente:

#### 1. MOTIVE DE NELEGALITATE DE ORDIN PROCEDURAL

În primul rând petenta consideră că abordarea organului fiscal încalcă principiul legalității și principiul aplicării unitare a legislației.

Astfel, în urma analizării dosarului de pret de transfer prezentat de Societate, organul de control a realizat ajustări ale veniturilor Societății exclusiv pentru anii 2011 și 2014, ani în care Societatea a realizat o marja a profitului care nu s-a încadrat în intervalul valorii de piata (marja profitului era sub nivelul intervalului de piata). Organul de control nu a ajustat, în mod corespondent veniturile Societății și pentru anul 2015, an în care marja de profit nu s-a încadrat în intervalul valorii de piata (marja profitului era peste nivelul intervalului de piata). Asadar, organul de control a încălcat principiul legalității și principiul aplicării unitare a legislației, prevazut la art.4 alin. (2) și art.5 alin. (1) din Codul de Procedură Fiscală.

În al doilea rând se consideră că abordarea organului fiscal încalcă rolul sau activ/obligația unei examinări obiective în examinarea stării de fapt.

În urma analizării dosarului de pret de transfer prezentat de Societate, organul de control a realizat ajustări ale veniturilor Societatii exclusiv pentru anii 2011 și 2014, ani în care ajustările efectuate au fost în favoarea bugetului de stat. Organul de control nu a realizat ajustări ale veniturilor Societății și în 2015, an în care ajustările efectuate ar fi fost în favoarea Societatii. Asadar, organul de control a avut o abordare subiectivă, părtinitoare și abuzivă, încălcând obligația sa de a examina starea de fapt în mod obiectiv, prevăzută la art. 7 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală.

Organul de control s-a limitat la analiza devierilor veniturilor Societății de la nivel de piață pentru anii 2011 și 2014, ani în care Societatea a înregistrat marje de profit mai mici decât nivelul valorii de piața. Pentru anul 2015, deși veniturile Societății au înregistrat de asemenea o deviere de la nivelul valorii de piața, organul de control nu a luat măsurile corective impuse de legislație. Asadar, organul de control a corectat baza impozabilă exclusiv pentru anii 2011 și 2014, nu și pentru 2015, încălcând obligația sa de lua în considerare toate circumstanțele edificatoare pentru Societate, prevăzută la art. 7 alin. (3) din Codul de Procedură Fiscală.

În al treilea rând petenta consideră că se încalcă prevederile privind stabilirea corectă a bazei de impunere.

Organul de control a stabilit o noua baza de impunere în urma ajustărilor veniturilor Societatii exclusiv pentru anii 2011 și 2014 (când marja de profit a Societății era sub nivelul de piață). În recalcularea bazei de impunere de către organul de control, organul de control a ignorat necesitatea de a lua în considerare și ajustările aferente anului 2015 (când marja de profit a Societății era peste nivelul de piața). Astfel, organul de control a stabilit exclusiv diferențe de plată în plus (aferente anilor 2011 și 2014), nu și în minus (aferente anului 2015), încălcând obligația sa de a recalcula baza de impunere în mod corect și complet, conform art. 113 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală.

## 2. MOTIVE DE NELEGALITATE DE ORDIN SUBSTANTIAL

### 2.1. INTERPRETAREA ERONATA A PREVEDERILOR LEGALE

Organul de control a interpretat prevederile fiscale în mod eronat, exclusiv în dezavantajul Societății.

Mai specific, având în vedere ca în anul 2011 și anul 2014, Rom Silvie a obținut o marja de profit sub nivelul valorii de piața, organul de control a ajustat veniturile Societatii, astfel încât, în urma ajustării, Societatea să obțină o marja de profit egală cu mediană intervalului valorii de piața. Această acțiune a organului de control a fost justificată prin apelarea la prevederile art. 11, alin. 2, din Codul Fiscal.

Conform abordării organului de control, valoarea totală a ajustărilor realizate de organul de control în perioada 2011- 2014 este de ... RON.

Pentru anul 2015 însă, deși Societatea a înregistrat de asemenea o deviere de la principiul valorii de piața (o marja de profit peste nivelul de piață), organul de control nu a realizat ajustările aferente, pentru a reflecta prețul de piață. Asadar, organul de control a interpretat prevederile

legislative doar într-un singur sens (doar în dezavantajul Societății), mai specific doar când marja de profit obținută de Societate este sub nivelul valorii de piață. Cu toate acestea, prevederile articolului art.11, alin.2, Codul Fiscal, prevad realizarea de ajustari de venituri și cheltuieli când prețul practicat între persoane neafiliate nu reflectă prețul pieței, mai specific atunci când acesta este atât sub nivelul valorii de piață, cât și peste nivelul valorii de piață.

Drept urmare, prin aplicarea corectă a prevederilor legislative, pentru anii 2011 și 2014, se impune o ajustare a veniturilor în plus de ... RON (realizată și de organul de control), iar pentru anul 2015 se impune o ajustare a veniturilor în minus de - ... RON. Așadar, conform unei abordări în linie cu prevederile legislative menționate mai sus, pe întreaga perioadă analizată de autorități, 2011 - 2015, ajustarea bazei impozabile în urma analizei de prețuri de transfer este de ... RON (... RON - ... RON).

## 2.2. INTERPRETAREA PARTINITOARE A PREVEDERILOR LEGALE

Ajustarea efectuată de către organul de control a fost de ... RON. Însă, având în vedere ca:

(i) legislația nu prevede faptul că ajustările se fac doar în situația în care marja de profit obținută de contribuabil este sub nivelul pieței,

(ii) organul fiscal ar trebui să aplice un tratament unitar și nu preferențial,

Petenta consideră că organul fiscal ar trebui să ajusteze veniturile Societății și pentru anul 2015, respectiv și în situația în care profitabilitatea Societății este peste nivelul valorii de piață.

Drept urmare, pe întreaga perioadă verificată de organul de control 2011 - 2015, ajustarea de preturi de transfer este de ... RON (... RON - ... RON), și nu de ... RON.

## 2.3. IGNORAREA REZULTATELOR SOCIETATII PE INTREAGA PERIOADA SUPUSA CONTROLULUI

Organul de control a luat în considerare în vederea ajustării, exclusiv anii în care rezultatele Societății sunt negative, respectiv sub nivelul de piață (anii 2011 și 2014). Având în vedere că perioada analizată era 2011 - 2015, organul de control ar fi trebuit să analizeze performanța Societății și pentru anul 2015. Astfel s-ar fi observat că, în perioada 2011 - 2015, Societatea obține din activitatea de prelucrare de ciuperci și alte activități conexe, în medie, o profitabilitate de 2,93%, care se încadrează în intervalul valorii de piață, calculat pentru fiecare an în parte, acceptat de organul de control.

Drept urmare, în perioada 2011 - 2015, marja medie de profit obținută de Societate din activitatea desfășurată în beneficiul părților sale afiliate este aproape de mediana intervalului valorii de piață, obținută pentru fiecare an analizat. Așadar, profitabilitatea Societății calculată pe întreaga perioadă supusă controlului fiscal respectă principiul valorii de piață. La o concluzie similară se ajunge dacă ajustările în plus realizate de organul

fiscal sunt cumulate cu ajustările în minus care se impuneau a fi realizate (dar nu au fost realizate) de organul fiscal.

### 2.3. NEPREZENTAREA DE ARGUMENTE CONCRETE CARE SA JUSTIFICE AJUSTAREA ÎNTR-UN SINGUR SENS

În primul rând, argumentele invocate de către organul de control nu justifică decizia acestuia de a ajusta marja de profit doar într-un singur sens, ci justifică faptul că o societate independentă nu ar suporta pierderi cu caracter recurent fără a lua măsuri pentru a remedia situația într-un interval rezonabil de timp.

Într-adevăr, o societate independentă nu și-ar putea continua activitatea dacă ar înregistra pierderi recurente. Aceasta situație nu se aplică însă și în cazul X, deoarece în perioada 2011 - 2015, Societatea nu a înregistrat pierderi recurente. Societatea a înregistrat pierderi doar în anul 2011 și 2014. În plus, în medie, în perioada 2011 - 2015, Societatea a înregistrat profit.

### 3. SOCIETATEA NU DATOREAZA. ACCESORIILE STABILITE PRIN ACTELE ADMINISTRATIV-FISCALE NELEGALE

În temeiul regulii, *accessoria sequitur principale*, petenta solicită organului de soluționare a contestației să dispună anularea accesoriilor stabilite în sarcina X în cuantum de ... RON.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Tranzacțiile derulate cu persoanele afiliate se desfășoară în baza următoarelor contracte:

Contract de prestări servicii Nr.1 din data de 01.01.2010

Obiectul contractului: În baza acestui contract, X prestează următoarele tipuri de servicii în beneficiul HW: achiziție, curățare, sortare, ambalare, deshidratare și transport de ciuperci (galbiori, hribi, crăite) și fructe de pădure (afine, mure, merisoare) în stare pură sau deshidratată.

Durata contractului: 10 ani, începând cu data de 01.01.2010.

Alte clauze: X este responsabilă cu asigurarea transportului de la sediul Societății, la o adresa stabilită de HW, iar HW are obligația să pună la dispoziția Societății resurse bănești pentru achiziția de materie primă.

Contract de prestări servicii Nr.... din data de 03.03.2012

Obiectul contractului: În baza acestui contract, X prestează în beneficiul F, următoarele tipuri de servicii: sortare, uscare, ambalare, deshidratare și transport de materii prime furnizate de către F, respectiv ciuperci, fructe și legume în stare proaspătă sau deshidratată.

Durata contractului: 3 ani, de la data încheierii.

Alte clauze, prevăd că X este responsabilă cu asigurarea transportului de la sediul societății, la o adresa stabilită de F, iar F are obligația să pună la dispoziția Societății materia prima necesară pentru prelucrare

DOSAR DE PRET DE TRANSFER

Prin adresa nr.../17.10.2016, în baza prevederilor art.108, al.2 din Legea 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare a fost solicitată societății întocmirea și prezentarea dosarului preturilor de transfer, până la data de 17.11.2016.

Ulterior, prin adresa înregistrată A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG\_REG sub nr.... AJ, și la AIF sub nr.../14.11.2016, reprezentanții societății au solicitat prelungirea termenului de prezentare a dosarului preturilor de transfer.

Urmare a solicitării, prin adresa nr.../16.11.2016, organele de inspecție fiscală au comunicat noul termen de prezentare al dosarului pretului de transfer, acesta fiind stabilit pentru data de 19.12.2016.

La termenul stabilit reprezentanții SC X SRL au prezentat Dosarul preturilor de transfer, acesta fiind înregistrat la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG\_REG sub nr.../19.12.2016 AJ, și la AIF sub nr.../19.12.2016.

Metoda selectată de societate pentru evaluarea respectării principiului valorii de piață a tranzacției testate este Metoda marjei nete.

Indicatorul de eficiență economică utilizat în studiul de comparabilitate este Rata Rentabilitatii Costurilor Totale din Exploatare („RRCTE”), ce exprima profitabilitatea unei companii prin raportarea la valoarea totală a costurilor operaționale (i.e. Rezultat din exploatare/Total cheltuieli din exploatare). Acest indicator de eficiență economică reflectă cu acuratețe profitabilitatea unui producator/procesator, ținând cont de costurile pe care acesta le înregistrează pentru a adauga valoare serviciilor oferite.

Filtrarea companiilor, în vederea creșterii gradului de comparabilitate cu X SRL, a fost efectuată după cum urmează:

Criteriile de cautare in baza de date Amadeus

Etapa 1: Regiunea geografica

Etapa 2: Codurile de clasificare ale activității. În această etapă a procesului de cautare, utilizand versiunea 2 a codurilor CAEN, s-a urmarit sa se identifice companii care au declarat un cod CAEN care este sau ar putea fi aferent activitatii de prelucrare de ciuperci si alte activitati conexe. Astfel, s-au selectat urmatoarele coduri CAEN: 0230 și 1039

Etapa 3: Statutul de independenta. În aceasta etapă a procesului de cautare au fost eliminate din esantion societățile care nu erau independente.

Etapa 4: Caracteristicile filialelor. În această etapă a procesului de cautare au fost eliminate din esantion societatile care dețin direct sau indirect cel puțin 25 % din capitalul unei societăți comerciale.

Etapa 5: Societati comerciale active. În această etapă a procesului de cautare au fost pastrate în esantion societățile comerciale active.

Etapa 6: Informatii financiare neconsolidate. În aceasta etapă a procesului de cautare au fost eliminate din esantion societățile care prezentau situații financiare consolidate.

Etapa 7: Date financiare insuficiente. În aceasta etapa a procesului de căutare au fost eliminate din esantion societatile care nu au publicat situatii financiare

Etapa 8: Pierderea agregata. În aceasta etapa a procesului de cautare au fost eliminate din esantion societatile care au înregistrat pierdere operațională agregată

Etapa 9: Rezultate extreme. În aceasta etapa a procesului de căutare au fost eliminate din esantion societatile care au raportat rezultate extreme ale indicatorului de eficienta economica analizat

Etapa 10: Venituri din exploatare. În această etapa a procesului de căutare au fost eliminate din esantion societatile ale caror venituri din exploatare au fost in medie semnificativ mai mari, respectiv mai mici decât veniturile din exploatare înregistrate de X SRL

Intervalul valorii de piață, calculat utilizand RRCTE, în baza rezultatelor companiilor independente care desfășoară activitati similare cu cele desfășurate de partea testată, pentru fiecare din anii 2011, 2012, 2013, 2014 este:

- între 1,50% (cuartila inferioara) și 4,36% (cuartila superioara), cu mediana la 2,62% pentru anul 2011;

- între 1,49% (cuartila inferioara) și 4,07% (cuartila superioara), cu mediana la 2,17% pentru anul 2012;

- între 1,86% (cuartila inferioara) și 3,92% (cuartila superioara), cu mediana la 3,12% pentru anul 2013;

- între 2,63% (cuartila inferioara) și 4,81% (cuartila superioara), cu mediana la 3,63% pentru anii 2014 și 2015.

Ca urmare a comparatiei efectuate, X a obținut din desfasurarea de activități de prelucrare de ciuperci și alte activități conexe în beneficiul părților afiliate o profitabilitate care se raportează la intervalul valorii de piață determinat ca urmare a elaborării studiului de comparabilitate în baza de date Amadeus, astfel:

- în anul 2011, RRCTE obținută de X a fost de -1,6%, care este sub intervalul valorii de piata, cuprins între 1,50% (cuartila inferioara) și 4,36% (cuartila superioara), cu mediana la 2,62%;

- în anul 2012, RRCTE obtinută de X a fost de 4,0%, care este în intervalul valorii de piață, cuprins între 1,49% (cuartila inferioara) și 4,07% (cuartila superioara), cu mediana la 2,17%;

- în anul 2013, RRCTE obtinută de X a fost de 2,8%, care este în intervalul valorii de piață, cuprins între 1,86% (cuartila inferioara) și 3,92% (cuartila superioara), cu mediana la 3,12%;

- în anul 2014, RRCTE obtinută de X a fost de -6,2%, care este sub intervalul valorii de piață, cuprins între 2,63% (cuartila inferioara) si 4,81% (cuartila superioara), cu mediana la 3,63%;

- în anul 2015, RRCTE obtinută de X este de 76,2%, care este peste intervalul valorii de piață, cuprins între 2,63% (cuartila inferioara) și 4,81% (cuartila superioara), cu mediana la 3,63%.

În urma analizei efectuate de societate aceasta concluzionează că în anii 2012 și 2013 pretul de transfer practicat în cadrul tranzacției analizate se situează la nivelul valorii de piață. În anii 2011 și 2014, pretul de transfer practicat în cadrul tranzacției analizate este sub nivelul valorii de piață, iar în anul 2015, peste nivelul valorii de piață. Marja mare de profit înregistrată de Societate în anul 2015 se explică prin faptul că societatea a disponibilizat personalul implicat în activitatea operațională, ceea ce a condus la reducerea costurilor cu personalul;

În anul 2011, deviația marjei profitului de la nivelul de piață este de 4.22 % , veniturile realizate de societate în relația cu HW și F (constând în tranzacții vânzare ciuperci, de prelucrare de ciuperci, sortare și ambalare legume și fructe deshidratate) sunt în valoare totală de ... lei, rezultând astfel o ajustare a veniturilor în sumă de ... lei.

În anul 2014, deviația de la nivelul de piață este de 9.83 %, veniturile realizate de societate în relația cu HW și F (constând în tranzacții vânzare ciuperci, de prelucrare de ciuperci, sortare și ambalare legume și fructe deshidratate) sunt în valoare totală de ... lei, rezultând astfel o ajustare a veniturilor în sumă de ... lei.

Per total au fost efectuate ajustări ale veniturilor în sumă de ... lei (... lei în anul 2011 + ... lei în anul 2014).

Având în vedere cele precizate mai sus organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit datorat de societate în perioada verificată.

La sfarsitul anului 2010 societatea înregistra pierdere fiscală de recuperat în anii urmatori în suma de ... lei.

Aceasta pierdere fiscală este menționată și în ultimul act de control încheiat referitor la impozitul pe profit (pag.5 din RIF F-HD .../10.10.2011).

În declarațiile privind impozitul pe profit depuse de societate nu este preluată această pierdere fiscală ci este preluată suma de ... lei.

Având în vedere acest aspect organele de inspecție fiscală au determinat impozitul pe profit pe baza datelor din bilanța de verificare.

Pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011 s-a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de ... lei, la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, rezultând o pierdere fiscală a perioadei în suma de 71.676 lei.

După ajustare veniturilor cu afiliații în suma de ... lei, rezultă că în exercitiul financiar 2011, societatea ar fi realizat un profit impozabil în sumă de ... lei.

După recuperarea pierderii fiscale din perioadele precedente (în sumă de ... lei), la sfarsitul anului 2011 societatea înregistra pierdere fiscală de recuperat în anii urmatori în sumă de ... lei.

Pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2012 s-a realizat un profit contabil în sumă de ... lei, fiind înregistrate cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (din care ... lei amenzi + ... lei alte ch.ned), rezultând astfel un profit impozabil în sumă de ... lei.



După recuperarea pierderii fiscale din perioadele precedente (în sumă de ... lei ), la sfârșitul anului 2012 societatea înregistra pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de ... lei.

Pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013 s-a realizat un profit contabil de ... lei la care s-au adăugat cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (din care ... lei pierderi din creante + ... lei amenzi) rezultând un profit impozabil de ... lei.

După recuperarea pierderii fiscale aferente perioadelor precedente (în sumă de ... lei) din profitul realizat rezultă o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de ... lei.

Pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2014 s-a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de ... lei, iar ținând cont de cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei (din care ... lei pierderi din creante + ... lei amenzi + ... lei alte ch.), rezultă o pierdere fiscală a perioadei în sumă de ... lei.

După ajustare veniturilor cu afiliații în sumă de ... lei, rezultă că în exercitiul financiar 2014, societatea ar fi realizat un profit impozabil în sumă de ... lei.

După recuperarea pierderii fiscale aferente perioadelor precedente (în sumă de ... lei) societatea realizează un profit impozabil în sumă de 50.825 lei și datorează impozit pe profit în suma de ... lei.

Rezultatul brut înregistrat de societate a fost PROFIT în sumă de ... lei (venituri totale ... lei – cheltuieli totale ... lei) .

Cheltuielile nedeductibile înregistrate de societate în anul 2015 sunt în sumă de ... lei – amenzi, dobânzi și penalități, rezultând astfel un profit impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Per total s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... lei în anul 2014 + ... lei în anul 2015), iar pierderea fiscală a fost diminuată cu ... lei.

**III.** Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se reține în următoarele:

Societatea X SRL, CUI ..., are sediul în ..., jud. Hunedoara, la data depunerii contestației fiind reprezentată prin domnul RK în calitate de împuternicit, la dosarul contestației fiind anexat documentul prin care domnul HEW, în calitate de administrator îl împuternicește pe domnul RK să semneze toate documentele necesare în numele și pentru societatea X S.R.L.

***Referitor la aspecte de procedură, respectiv motivele de nelegalitate de ordin procedural invocate de petentă.***

**În fapt**, prin contestația depusă petenta invocă încălcarea de către organele fiscale a formelor procedurale imperative stabilite de lege în ceea ce privește întocmirea actelor administrativ fiscale, respectiv aplicarea unitară a legislației, rolul său activ și stabilirea corectă a bazei de impunere.

**În drept**, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 113 (1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

*c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

*d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

*f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

*g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspekției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

*h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspekției fiscale, precum și discutarea acestora;*

*i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; [...]”.*

Potrivit art. 4 art. 5 art. 6 și art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.4 (2) Procedura de administrate a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.*

*Art.5 (1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.*

*Art.6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]”*

*Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal (1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor\*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

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

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

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

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în *concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Se rețin și prevederile art.10, art.12 și ale art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 10 (1) Contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

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

*“Art.12 (1) Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

*(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

*(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

*(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”*

*“Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

*Art. 116 Metode de control*

*(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode de control:*

*a) verificarea prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;*

*b) verificarea exhaustivă, care constă în activitatea de verificare a tuturor documentelor și operațiunilor, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;*

*c) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.*

*(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.*

*ART. 118 - Reguli privind inspecția fiscală*

*(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea*

*modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.*

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relațiile dintre părți – organe fiscale și contribuabili – fiind fundamente pe buna-credință, iar pentru stabilirea stării de fapt fiscală organele fiscale administrează mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-au considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege, acesta putând efectua controlul prin verificarea selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative.

Legislația fiscală citată mai sus lasă la aprecierea organului de control felul și volumul documentelor care vor face obiectul verificării, acesta fiind îndreptățit să selecteze operațiunile și documentele pe care le apreciază ca semnificative.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *stricto sensu* a legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Se reține faptul că, organele de inspecție fiscală au asigurat respectarea drepturilor și obligațiilor petentei, examinând starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, în analiza efectuată identificând și luând în considerare toate circumstanțele edificatoare speței.

Deși prin contestația formulată petenta invocă motive de nelegalitate de ordin procedural, aceasta se limitează doar la a cita articolele de lege pe care le consideră ca fiind încălcate de organele de inspecție fiscală, fără să argumenteze în ce fel acestea au fost încălcate și/sau să expună motivele de ordin procedural pentru care consideră că actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute excepțiile ridicate de contestatoare referitoare la aspectele de procedură, criticile petentei fiind nefondate și neîntemeiate, motiv pentru care se va proceda la analiza pe fond a contestației.

***Referitor la aspecte privind fondul contestației***

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal și corect organele de inspecție au procedat la ajustarea veniturilor din anii 2011 și 2014, când societatea a realizat o marja a profitului care nu s-a încadrat în intervalul de piață, în condițiile în care în motivarea contestației petenta nu a prezentat argumente și documente care să confirme pretențiile sale din contestația formulată.*

**În fapt**, în urma analizării Dosarului de pret de transfer prezentat de societate s-a constatat că în anii 2011 și 2014 societatea a realizat o marja a profitului care nu s-a încadrat în intervalul de piață, astfel ca organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile aferente anilor 2011 și 2014 și au recalculat baza de impozitare a impozitului pe profit, astfel:

- în anul 2011, deviația marjei profitului de la nivelul de piață este de 4.22 % , veniturile realizate de societate în relația cu HW și F, sunt în valoare totală de ... lei, rezultând astfel o ajustare a veniturilor în sumă de ... lei.

- în anul 2014, deviația de la nivelul de piața este de 9.83 %, veniturile realizate de societate în relația cu HW și F, sunt în valoare totală de ... lei, rezultând astfel o ajustare a veniturilor în sumă de ... lei.

Per total au fost efectuate ajustări ale veniturilor în sumă de ... lei (... lei în anul 2011 + ... lei în anul 2014).

Urmare ajustării veniturilor s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, iar pierderea fiscală aferentă perioadelor precedente a fost diminuată cu suma de ... lei.

Prin contestația formulată petenta arată că înțelege faptul că în anul 2011 și anul 2014, a obținut o marjă de profit sub nivelul valorii de piață, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile Societății, dar contestă faptul că acestea au interpretat prevederile legislative doar într-un singur sens, mai specific doar când marja de profit obținută de Societate este sub nivelul valorii de piață, considerând că aceasta trebuia făcută pe întreaga perioadă pentru care a fost întocmit Dosarul prețurilor de transfer (respectiv 2011 - 2015 ), având în vedere că în anul 2015 marja profitului are o valoare extrem de mare.

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

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil*

se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

29. Metoda marjei nete

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

aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

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

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

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.



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

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

Metoda marjei tranzacționale nete - O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Se reține că alegerea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se bazează pe identificarea acelei metode care, în circumstanțele tranzacției analizate, oferă cea mai potrivită măsură sau cea mai bună estimare a unei valori de piață. În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar.

Marja netă constă în calcularea marjei nete a profitului, presupunând totodată efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori financiari ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate, presupunând atât aplicarea în mod consecvent a metodei, cât și acuratețea acesteia.

Autoritățile fiscale au dreptul să efectueze ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana afiliată rezidentă din tranzacții controlate nu sunt cuprinse în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei profitabilității obținute de societăți independente comparabile. Ajustările se vor efectua la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare, așa cum prevede art.2 alin.3 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

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

Față de prevederile legale precitate, se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere.

De asemenea, 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, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

În urma analizei rezultatelor financiare prezentate în dosarul privind prețurile de transfer a rezultat faptul că:

Metoda selectată de societate pentru evaluarea respectării principiului valorii de piață a tranzacției testate este Metoda marjei nete.

Indicatorul de eficiență economică utilizat în studiul de comparabilitate este Rata Rentabilitatii Costurilor Totale din Exploatare ("RRCTE"), ce exprimă profitabilitatea unei companii prin raportarea la valoarea totală a costurilor operaționale (i.e. Rezultat din exploatare / Total cheltuieli din exploatare). Acest indicator de eficiență economică reflectă cu acuratețe profitabilitatea unui producător / procesator, ținând cont de costurile pe care acesta le înregistrează pentru a adăuga valoare serviciilor oferite.

Intervalul valorii de piață, calculat utilizând RRCTE, în baza rezultatelor companiilor independente care desfășoară activități similare cu cele desfășurate de partea testată, pentru fiecare din anii 2011, 2012, 2013, 2014 este:

- între 1,50% (cuartila inferioară) și 4,36% (cuartila superioară), cu mediana la 2,62% pentru anul 2011;
- între 1,49% (cuartila inferioară) și 4,07% (cuartila superioară), cu mediana la 2,17% pentru anul 2012;
- între 1,86% (cuartila inferioară) și 3,92% (cuartila superioară), cu mediana la 3,12% pentru anul 2013;
- între 2,63% (cuartila inferioară) și 4,81% (cuartila superioară), cu mediana la 3,63% pentru anii 2014 și 2015

Ca urmare a comparației efectuate, X a obținut din desfășurarea de activități de prelucrare de ciuperci și alte activități conexe în beneficiul părților afiliate o profitabilitate care se raportează la intervalul valorii de piață determinat ca urmare a elaborării studiului de comparabilitate în baza de date Amadeus, astfel:

- în anul 2011, RRCTE obținută de X a fost de -1,6%, care este sub intervalul valorii de piață, cuprins între 1,50% (cuartila inferioară) și 4,36% (cuartila superioară), cu mediana la 2,62%;
- în anul 2012, RRCTE obținută de X a fost de 4,0%, care este în intervalul valorii de piață, cuprins între 1,49% (cuartila inferioară) și 4,07% (cuartila superioară), cu mediana la 2,17%;
- în anul 2013, RRCTE obținută de X a fost de 2,8%, care este în intervalul valorii de piață, cuprins între 1,86% (cuartila inferioară) și 3,92% (cuartila superioară), cu mediana la 3,12%;
- în anul 2014, RRCTE obținută de X a fost de -6,2%, care este sub intervalul valorii de piață, cuprins între 2,63% (cuartila inferioară) și 4,81% (cuartila superioară), cu mediana la 3,63%;

Comparând marjele profitului realizate de SC ROMSILVIC SRL cu intervalele de piață prezentate mai sus rezultă că în anii 2011 și 2014 societatea este sub nivelul de piață și în conformitate cu normele OECD se impune ajustarea veniturilor.

Situația veniturilor realizate cu cei doi afiliați în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015 este prezentată mai jos:

VENITURI CATRE AFILIATI	2011	2012	2013	2014	2015

HW - servicii prelucrare	...	...	...	...	0
F - servicii prelucrare	...	...	...	...	...
Total vânzări - servicii prelucrarea	...	...	...	...	...
HW - vânzare produse	...	...	...	...	...
F - vânzare produse finite	...	...	...	...	...
Total vanzari - vânzare produse	...	..	...	...	...
<b>Total venituri afiliati</b>	...	...	...	...	...

În anul 2011, deviația marjei profitului de la nivelul de piață este de 4.22 %, veniturile realizate de societate în relația cu HW și F (constând în tranzacții vânzare ciuperci, de prelucrare de ciuperci, sortare și ambalare legume și fructe deshidratate) sunt în valoare totală de ... lei, rezultând astfel o ajustare a veniturilor în sumă de ... lei.

În anul 2014, deviația de la nivelul de piață este de 9.83 %, veniturile realizate de societate în relația cu HW și F (constând în tranzacții vânzare ciuperci, de prelucrare de ciuperci, sortare și ambalare legume și fructe deshidratate) sunt în valoare totală de ... lei, rezultând astfel o ajustare a veniturilor în suma de ... lei.

Se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor petentei aferente tranzacțiilor cu persoane afiliate, cu suma totală de ... lei, pentru anul 2011 și anul 2014, fapt cu care a fost de acord și petenta prin contestația formulată.

Referitor la susținerea petentei, reluată pe parcursul întregii contestații, conform căreia pentru anul 2015 (care nu a făcut obiectul ajustării), organele de inspecție fiscală au dat dovadă de inconsecvență în determinarea realității fiscale și abordarea stabilirii sarcinii fiscale, deoarece când s-a ajustat venitul în sens pozitiv, respectiv în interesul bugetului de stat, valoarea medianei a fost considerată valoare de piață din intervalul valorilor, iar în situația în care societatea a obținut rezultate peste mediană, autoritatea fiscală nu a mai considerat mediana valoarea de impozitare, și de data aceasta nu a mai procedat la ajustarea veniturilor în sens negativ, se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală urmare a verificărilor efectuate au constatat următoarele:

În Dosarul preturilor de transfer prezentat de societate se face mențiunea că întrucât la data întocmirii acestuia datele financiare ale anului 2015 nu erau publicate în baza de date Amadeus, s-a utilizat ca referință de comparabilitate pentru anul 2015, intervalul valorii de piață obținut în anul 2014 de către societățile din esantionul final.

În anul 2015, marja profitului determinată de X SRL în Dosarul Prețurilor de Transfer este de 76,2%, rezultând că ar fi peste intervalul valorii de piață, cuprins între 2,63% (cuartila inferioară) și 4,81% (cuartila superioară), cu mediana la 3,63%.

Pentru determinarea marjei profitului aferent anului 2015 societatea a considerat că a realizat venituri din activitatea de prelucrare de ciuperci și alte activități în sumă de ... lei și cheltuieli aferente acestor activități în suma de ... lei, rezultând un profit din exploatare aferent anului 2015 în sumă de ... lei.

Faptul că în anul 2015 marja profitului are o valoare extrem de mare nu se datorează practicării în acest an a unor prețuri mai mari decât în anii precedenți la vânzarea produselor, ci are la baza mai multe cauze, cum ar fi: în anul 2015 societatea s-a aflat în proces de reorganizare, și-a restrans activitatea și a disponibilizat o mare parte din personal, fiind reduse astfel cheltuielile de natura salarială, a vândut produse aflate pe stoc și a vândut de asemenea și mijloace fixe.

Aplicarea principiului lungimii de brat se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente. Pentru ca o astfel de comparație să aibă utilitate, caracteristicile economice relevante ale situațiilor ce se compară trebuie să fie suficient de comparabile. A fi comparabile înseamnă că nici una din diferențele (dacă acestea există) dintre situațiile comparate nu ar putea să afecteze substanțial condițiile supuse examinării în cadrul metodologiei (ex, pret sau marja), sau că pot fi efectuate ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectul unor astfel de diferențe. În stabilirea gradului de comparabilitate, incluzând și ajustările necesare pentru a determina comparabilitatea, este necesară înțelegerea modului în care companiile neafiliate evaluează tranzacțiile potențiale. Companiile independente, când evaluează termenii unei tranzacții potențiale, vor compara tranzacția cu alte opțiuni realiste ce le stau la dispoziție, și vor intra în aceasta tranzacție numai dacă nu gasesc nici o altă alternativă care să fie în mod clar mai atragătoare. De exemplu, este improbabil ca o companie să accepte pretul oferit pentru produsele sale de o companie independentă dacă știe că alți clienți potențiali sunt dispuși să plătească mai mult în condiții similare. Acest punct este relevant în chestiunea comparabilității, deoarece în general companiile independente vor lua în considerare toate diferențele relevante din punct de vedere economic dintre opțiunile realiste ce le stau la dispoziție (cum ar fi diferențele în nivelurile de risc sau alți factori de comparabilitate discutați în continuare), atunci când evaluează aceste opțiuni.

Din analiza argumentelor de fapt și de drept privitor la acest aspect, învederăm că petenta nu reclamă încălcarea vreunui act normativ publicat în Monitorul Oficial al României și care să fie în mod direct incident speței, singurile trimiteri pe care le face fiind dispoziții legale citate din Codul de procedură penală, care au doar un caracter general cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale și obiectivele ce trebuie avute în vedere de aceasta.

În cauză devine incident principiul general de drept „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”, respectiv acolo unde legea nu

distinge nici noi nu trebuie să distingem, în contextul în care în cuprinsul actelor normative care reglementează în domeniul prețurilor de transfer nu este prevăzută în mod concret situația constatată la petentă în anul 2015, respectiv obținerea unor rezultate peste mediană.

Se reține că principiul „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” are ca rațiune împiedicarea adăugării la lege adică, în cazul în care legea nu precizează anumite drepturi sau obligații, aceste drepturi neprecizate de lege să nu fie pretinse de cel îndreptățit să aplice legea, organele de inspecție fiscală aplicând prevederile legale incidente speței fără ca prin măsurile dispuse să excedă legii.

Pe cale de consecință în considerarea principiului mai sus invocat rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal nu au procedat la ajustarea veniturilor aferente anului 2015 în condițiile în care la art. 2 alin.3 din Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, cuprinzând dispoziții legale imperative care produc efecte *erga omnes*, este reglementată situația în care organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață, respectiv „*în condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare*”, ținând cont și de faptul că marja profitului peste mediană din anul 2015 nu se datorează practicării la vânzarea produselor în acest an a unor prețuri mai mari decât în anii precedenți, ci are la bază alte cauze care au influență directă, respectiv faptul că societatea și-a restrans activitatea și a disponibilizat o mare parte din personal, fiind reduse astfel cheltuielile de natură salarială, a vândut atât produse aflate pe stoc cât și mijloace fixe, cauze pe care societatea petentă omite să le precizeze în cuprinsul contestației.

În concluzie, ajustarea în rosu a veniturilor obținute de societatea petentă în anul 2015 nu este justificată și nu are cadru legal

Prin urmare, în ceea ce privește solicitarea petentei de anulare a Deciziei de impunere .../18.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, având în vedere că aceasta a fost determinat de ajustarea veniturilor aferente tranzacțiilor cu părțile afiliate în cadrul Dosarului prețurilor de transfer, care a fost analizată în cuprinsul prezentei decizii, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei și respectiv impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată, în considerarea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la capătul de cerere prin care petenta s-a îndreptat împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../18.01.2017, s-au reținut următoarele:

**În fapt**, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri .../18.01.2017 prin care în baza art. 118 alin. 8 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au dispus următoarele măsuri:

1.1. Masura: Se va proceda la corecția și depunerea declarației rectificative de impozit pe profit cod 101 aferentă anilor 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 .

1.2. Termen : 20.02.2017

1.3. Motivul de fapt:

În timpul inspecției fiscale și ținând seama de prevederile legale, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

1.4. Temeiul de drept:

- art.42 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

- art.31 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

**În drept**, s-a reținut că în cauză sunt aplicabile următoarele reglementări:

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

*“ART. 272 - Organul competent*

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

Urmare constatărilor organului de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. .../18.01.2018 care a stat la baza emiterii Decizia de impunere nr. .../18.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și anume recalcularea profitului impozabil și stabilirea unui impozit pe profit datorat suplimentar de către societate în perioada 2011 - 2015, rezultă implicit că pierderea fiscală cumulată înregistrată de petentă, se anulează.

De aceea, prin dispoziția de măsuri contestată, în mod justificat organul de control a dispus ca urmare a recuperării pierderii fiscale aferentă perioadelor precedente, că societatea petentă are obligația să diminueze pierderea înregistrată cu suma de ... lei.

Mai mult, prin contestația formulată petenta se limitează doar la a contesta Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../18.01.2017, solicitând anularea acesteia, fără să prezinte motivele de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, și implicit să

demonstreze faptul că în mod eronat organele de control au dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

În aceste condiții, trebuie avute în vedere și prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;[...].”*

Aceste prevederi se coroborează cu cele al 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.”*

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări faptice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, pentru acest capăt de cerere, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor fiscale.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care 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.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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 acesteia.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

*“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a*



*contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

*În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”*

Pe cale de consecință, având în vedere toate cele prezentate cu privire la acest capet de cerere, urmează ca contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../18.01.2017 prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei, să fie respinsă ca neîntemeiată

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

#### D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de societatea X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere .../18.01.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de societatea X S.R.L. împotriva Dispoziției .../18.01.2017 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

- Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL
- AJFP Hunedoara cu respectarea prevederilor pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. Nr. 3741/2015.

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

...  
DIRECTOR GENERAL,