

## **DECIZIE nr. 903/54/04.02.2016**

privind contestația formulată de S.C. X S.A.  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ..../...../28.09.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A-SLP .../21.09.2015, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../.../28.09.2015, asupra contestației formulate de

S.C. X S.A.  
CIF: RO ... ,  
cu sediul în ... , jud. Timiș

înregistrată la M.F.P. – A.N.A.F. – D.G.A.M.C. sub nr. ..../18.08.2015, la A.N.A.F. – Registratura Generală sub nr. .../08.09.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../.../28.09.2015, a cărei competență de soluționare a fost delegată D.G.R.F.P. Timișoara conform O.P.A.N.A.F nr. 3333/2011.

Societatea comercială X SA formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC ... /01.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC ... /01.07.2015 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, solicitând anularea parțială a acestora, în ceea ce privește:

- .... lei – impozit pe profit suplimentar
- .... lei – accesorii aferente impozitului pe profit și
- stabilirea în sarcina petentei a unei baze impozabile suplimentare în sumă de .... lei.

*Referitor la capătul de cerere privind Raportul de Inspecție fiscală nr. F-MC ... /01.07.2015, se rețin următoarele:*

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*

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

*ART. 86*

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

*ART. 87*

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]*

coroborat cu art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“ART. 106*

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale*

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

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

*[...]*

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.*

*106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

*"ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

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

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."*

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*„ În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.*

*La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ..... pagini.*

*Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță."*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.A. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC ... /01.07.2015, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

*Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată*

*stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC ... /01.07.2015 emisă de către organele de control din cadrul DGAMC, se rețin următoarele:*

Suma totală contestată este de .... lei și reprezintă:

- .... lei – impozit pe profit suplimentar
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, administrator – Director General ... – așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

**I.** Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MS nr. ..../29.05.2015, solicitând:

**1.** Anularea parțială a acesteia în ceea ce privește:

- .... lei – impozit pe profit suplimentar
- .... lei – accesorii aferente impozitului pe profit și
- stabilirea în sarcina petentei a unei baze impozabile suplimentare în sumă de ... lei.

**2.** Constatarea prescripției extinctive asupra constatărilor aferente anului 2008 și pe cale de consecință, anularea tuturor constatărilor aferente anului 2008 și a tuturor efectelor generate de acestea și care se refera la diminuarea de către inspectorii fiscali a pierderii fiscale aferentă anului 2008 în sumă de .... lei.

În cuprinsul contestației petenta expune următoarele argumente:

În partea întâi (filele 4 – 8) sunt prezentate motivele de fapt și de drept în virtutea cărora solicită constatarea excepției prescripției extinctive față de anul 2008.

Raportându-se la dispozițiile art. 23, art. 24 și art. 91 din Codul de procedură fiscală, republicat, petenta consideră creanțele născute în anul 2008 și a căror verificare a fost dispusă prin Avizul de Inspecție Fiscală emis în anul 2014 ca fiind prescrise, termenul de prescripție fiind împlinit în anul 2014, adică „în 5 ani din anul n+1 în care creanța fiscală s-a născut”.

Astfel dreptul organului de control de a stabili obligații fiscale există doar începând cu anul 2009, anul 2008 fiind în afara perioadei care poate face obiectul inspecției fiscale în condițiile în care niciun alt motiv de extindere a perioadei de prescripție nu a fost invocat de către inspectorii fiscali, și în condițiile în care temeiul de drept incident, respectiv art. 91 alin (1)-(2) limitează dreptul organului de control de a stabili obligații fiscale la cei 5 ani de la data la care creanța fiscală s-ar fi născut.

În opinia petentei este nelegală includerea în perioada verificată a operațiunilor efectuate în anul 2008, în condițiile în care obligația de a datora impozit pe profit (creanța fiscală) în cazul în care acesta ar fi fost datorat (petenta neavând profit), s-ar fi născut la data la care a avut loc faptul generator, respectiv la data la care societatea ar fi realizat efectiv profit pentru tranzacțiile încheiate în anul fiscal 2008, indiferent de momentul la care aceasta obligație (creanță bugetară) devenea scadentă la plată.

Faptul că legiuitorul a stabilit un termen scadent de plată al creanței bugetare de tipul impozitului pe profit anual diferit de anul în care aceasta s-a născut (în speță, 2008) adică până în 25 a lunii ianuarie a anului următor (2009) nu echivalează, conform susținerilor petentei, cu nașterea creanței bugetare în anul 2009.

Analizând conceptele de fapt generator, scadență, colectarea creanțelor, termen de plată, petenta concluzionează că „a înregistrat în anul 2008 o pierdere fiscală masivă în valoare de 11 milioane de lei (11.000.000 RON), ca atare în anul 2008, în fapt, nu există o creanță fiscală a statului față de societate, ci dimpotrivă societatea putea opune statului dreptul sau de a-și deduce din rezultatele viitoare pierderea fiscală înregistrată.”

Făcând trimitere și la dispozițiile art. 26 din Codul fiscal conform căruia are dreptul la recuperarea pierderii fiscale pe o perioadă de 5 ani (respectiv 7 ani pentru o pierdere născută după 2009), din rezultatele viitoare, petenta subliniază că ajustarea pierderii aferente anului 2008, care de drept nu mai putea face obiectul constatărilor fiscale fiind prescrisă, a condus la determinarea unei sarcini fiscale suplimentare reflectată în impozitul pe profit suplimentar determinat de către inspectorii fiscali în sarcina sa. Astfel pierderea fiscală aferentă anului 2008 nu este de .... lei așa cum rezultă din Declarația 101 depusă de către petentă, ci este de ... lei, adică mai puțin cu .... lei.

Efectuând calcule în ceea ce privește impactul material direct al ajustărilor realizate doar la nivelul anului 2008 în totalul impozitului stabilit suplimentar (Anexa 3 la contestație), a rezultat suma de 1.206.770 lei – obligație fiscală principală și 1.040.598 lei - accesorii, impactul material global în creanța fiscală înscrisă în decizia de impunere fiind în cuantum de 2.247.368.

În concluzie, petenta solicită organului competent în soluționarea contestației, constatarea nelegalității extinderii perioadei de verificare fiscală asupra anului 2008 și, pe cale de consecință, anularea constatărilor efectuate de către inspectorii fiscali asupra anului 2008, care se referă la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .... lei și care a determinat un impozit suplimentar și accesorii aferente în suma totală de ..... lei.

În partea a doua a contestației (filele 8 – 39) sunt prezentate considerentele care în opinia petentei impun admiterea contestației și anularea parțială a actelor administrative emise, astfel:

**A. Impozitul pe profit — Motive de fond: Argumente de ordin general aplicabile întregii perioade fiscale analizate (2008-2011).** Aplicabilitatea actelor

fiscale invocate de către autoritatea fiscală și analiza metodei de determinare a ajustărilor fiscale a veniturilor din tranzacțiile afiliate prin raportarea la mediană.

Petenta a realizat în perioada verificată tranzacții cu părțile sale afiliate (societăți din grupul V ), constând atât în achiziția de servicii specializate din partea grupului, cât și în vânzări de produse finite – tranzacții care sunt corect prezentate în RIF.

Petenta nu împărtășește modul de ajustare a acestor venituri de către organele de inspecție fiscală, și anume, prin raportarea acestora la mediana intervalului prețurilor de piață, și nu la valoarea definită de cuartila inferioară, valoare care în opinia sa este mult mai apropiată de realitatea contextuală a momentului în care au avut loc aceste tranzacții.

În opinia petentei, în cadrul analizei efectuate a fost studiat întregul volum de tranzacții cu afiliații, iar în vederea determinării marjei operaționale care se raportează la rentabilitatea costurilor totale, petenta precizează că organele de inspecție au procedat la determinarea ponderii costurilor cu afiliații pentru fiecare an fiscal în parte din totalul costurilor pe baza ponderii veniturilor din afiliere în totalul veniturilor, așa cum este prezentat în RIF. Totodată petenta arată că nu au fost analizate din perspectiva prețurilor de transfer cheltuielile cu serviciile de grup, deși o parte a acestora sunt servicii comune în tranzacțiile comerciale pentru care se găsesc comparabile, cum ar fi serviciile de IT, management, consultanță, calitate și pentru care analiza poate fi individualizată în consens cu liniile directoare ale OCDE.

Referitor la metoda utilizată de către inspectorii fiscali pentru determinarea marjei profitului realizată de petentă din tranzacțiile cu afiliații, aceasta în opinia petentei nu este „cea mai potrivită”, totuși aceasta își însușește drept valabile marjele determinate de către inspectorii ca fiind proprii rezultatelor financiare realizate.

Analizând intervalul de marje considerate a fi de piață, urmare a studiilor de comparabilitate efectuate în cadrul DPT, petenta observă că indicatorii din perioada supusă controlului sunt pentru anumiți ani, respectiv 2008, 2009 și 2011 inferiori marjelor determinate ca fiind de piață, în timp ce în anul 2010 indicatorii sunt mult peste mediana și chiar și peste cuartila superioară a intervalului (tabele de la fila 11).

În ceea ce privește faptul că organele de inspecție fiscală au realizat ajustările veniturilor din afiliere astfel încât rezultatul obținut să poată fi considerat în intervalul marjelor de piață, mai exact mediana, petenta arată că nu este de acord în condițiile în care prin actualizarea veniturilor în funcție de valoarea de mijloc a intervalului, autoritatea fiscală a eliminat de fapt orice altă valoare înscrisă în interval ca fiind preț de piață, ceea ce contravine legislației și jurisprudenței în domeniu (Hotărârea Curții de Apel Cluj nr. 4784/2014), conducând la o suprataxare a companiei – pct. 2.7 din Ghidul OCDE.

În opinia petentei, în situația dată se impunea ajustarea la cuartila inferioară a intervalului, raportat la circumstanțele concrete ale speței de a aduce rezultatele companiei la un nivel de profitabilitate pentru tranzacțiile efectuate în cadrul grupului, nivel care să se încadreze în intervalul de piață și care să nu conducă la suprataxarea rezultatului, ceea ce ar fi în conformitate atât cu legislația națională (prevederile Codului Fiscal), cât și cu prevederile liniilor directoare ale OCDE la care normele și Codul Fiscal fac referire directă) – dispoziții legale citate și analizate în cuprinsul contestației.

Raportându-se la definiția prețului de piață (art. 7 pct. 26 Cod fiscal), în opinia petentei este absurd a se considera că suma plătită de un client independent unui furnizor independent date fiind condițiile stipulate în articol cuprinde întotdeauna o marja de profit care atinge mediana din respectiva ramură.

Astfel, în accepțiunea petentei prin ajustarea la mediană se creează o serioasă discriminare în ceea ce privește determinarea profitului impozabil al operatorilor economici care dezvoltă afaceri în grup față de operatorii economici considerați independenți, cărora nu li se solicită să își impoziteze profitul la nivelul medianeii unui interval de piață, ceea ce nu este conform cu principiile de bază ale fiscalității.

Referitor la dispozițiile legale aplicate de organele de inspecție fiscală, petenta precizează că apare ca nelegală invocarea „în exclusivitate” a dispozițiilor art. 2 alin. (3) din Ordinul 222/2008 în condițiile în care ajustarea la mediana nu este prevăzută nici de Codul Fiscal și nici de Normele de aplicare ale acestuia, fiind contrară prevederilor din liniile directoare OCDE, conducând fără echivoc la o supra-taxare care nu se justifică prin raportare la principiul lungimii de un braț ce stă la baza determinării prețurilor de transfer.

Făcând trimitere la principiului constituțional al ierarhiei actelor normative și în concordanță cu dispozițiile imperative ale Codului Fiscal [art. 11 (2)], petenta consideră că un ordin al unei autorități administrative nu poate impune modul de ajustare a veniturilor ce constituie baza de impozitare, deoarece a accepta acest lucru este echivalent cu a accepta că impozitul pe profit este reglementat printr-un act normativ derivat, ceea ce este inacceptabil în lumina textelor constituționale și legale.

În concluzie, petenta solicită a se constata că metoda prin care au fost ajustate veniturile - prin raportarea la mediană, este nelegală, conducând la o suprataxare a profiturilor sale, ceea ce nu este conform cu principiile fiscalității prevăzute de către Codul Fiscal și nici cu prevederile liniilor directoare ale OCDE. Pe cale de consecință, solicită, anularea Deciziei de impunere pentru sumele prezentate, precum și anularea constatărilor înscrise în RIF cu privire la acest aspect.

**B.** Argumente ce țin de factorii comerciali care au influențat marja de profit a subscrisei în perioada analizată – Ordinul nr. 222/2008 – motive în baza

căroră ajustarea fiscală trebuia făcută la cuartila inferioară a intervalului prețului de piață și nu prin raportarea la mediană.

La pct. **B.1** petenta invocă dispozițiile art. 5, 6 și 7 din Codul de procedură fiscală, concluzionând că ajustarea la mediana, prin luarea în considerare doar a dispozițiilor unui act normativ (ordin al Ministrului) - nu poate fi legală din mai multe considerente.

- 1. acest act normativ nu are aplicabilitate înaintea Codului Fiscal
- 2. lipsa precizării argumentelor care au determinat organele fiscale de a se raporta la valoarea mediană și nu la cuartila inferioară, este echivalentă cu lipsa temeiului de drept și de fapt care a stat la baza determinării sarcinii fiscale
- 3. neîndeplinirea rolului activ al organelor fiscale.

La pct. **B.2** petenta detaliază considerente comerciale (globale și locale), care în opinia sa au influențat în mod negativ rezultatele nu numai ale companiei locale, dar și rezultatele companiei mamă care a înregistrat de asemenea pierderi pe rezultatul consolidat.

Petenta analizează mediul economic la nivel global – criza economică, raportându-se, în principal, la activitatea Grupului V & B .

În ceea ce privește factorii comerciali relevanți în rentabilizarea rezultatului financiar din perioada analizată, petenta prezintă câteva din aspectele semnificative care au avut un rol major în trend-ul profiturilor companiei în perioada 2008 – 2011, astfel:

1. Retehnologizarea fabricii derulată pe baza planului de investiții pentru a face față noilor tendințe din piața de profil – Tabel nr. 1 „Evoluția randamentului 2007 – 2011”;

2. Dezvoltarea de modele noi – sunt prezentate modele noi introduse în anii 2008 – 2011, petenta arătând că nu a fost atins, pe anumite modele, un nivel de performanță în acest interval dat fiind faptul că „implementarea modelului nou s-a suprapus cu implementarea unei noi tehnologii de turnare/glazurare.”;

3. Investiție în unitate nouă de producție Wellness – în Tabelul nr. 3 „Rezultate financiare Divizia Wellness perioada 2008 – 2011” sunt prezentate date statistice care conduc la concluzia că marja de profit a fost influențată negativ datorită unor factori obiectivi, proprii și inerenți oricăror societăți de producție și care nu pot fi puși pe seama preturilor de transfer;

4. Scăderea cotei de piață – petenta prezintă trendul cotei de piață a X în perioada 2005-2011 (Tabelul nr. 4) precizând în final că ajustarea rezultatului companiei trebuie să fie în funcție de valoarea cea mai mică din intervalul valorilor de piață deoarece aceasta constituie cea mai bună estimare în raport cu realitatea conjuncturală a momentului.

**C. Reluarea argumentelor prezentate anterior raportat la fiecare an în parte, pentru a prezenta, în concret, sumele pe care petenta le consideră a fi cele care reflectă realitatea de fapt și cea fiscală.**

#### **C.1 Anul 2008**



Motivațiile expuse la pct. C.1 vizează situația în care nu va fi admisă excepția referitoare la prescripția extinctivă invocată pentru anul 2008.

Petenta reia constatările care privesc anul 2008 și care se referă la reîntregirea veniturilor, fiind prezentată comparativ situația ajustării veniturilor la cuartila inferioară și situația ajustării veniturilor la mediana, rezultând că pierderea fiscală determinată ca urmare a ajustării veniturilor la cuartila inferioară (în situația în care anul 2008 nu va fi considerat prescris) este de .... lei față de .... lei stabilit de organele de inspecție fiscală.

#### **C.2 Anul 2009**

Similar anului 2008 petenta prezintă comparativ situația ajustării veniturilor la cuartila inferioară și situația ajustării veniturilor la mediana, rezultând o pierdere fiscală ajustată ca urmare a ajustării veniturilor la cuartila inferioară de ..... lei față de .... lei stabilită de inspectorii fiscali.

#### **C.3 Anul 2010**

Petenta, în vederea demonstrării inconsecvenței organelor de inspecție fiscală, supune atenției organului competent în soluționarea contestației faptul că în condițiile în care în anul 2010 și-a impozitat „rezultatul peste nivelul median al intervalului”, se impunea și ajustarea în sens negativ a veniturilor realizate, care au fost obținute la o valoare mai mare decât mediana.

Astfel, în opinia petentei, „ajustarea la mediana ar mai fi fost susținută în situația în care fiscalul ar fi procedat la o analiza multianuală, în care rezultatele erau cumulate, iar efectul pozitiv al anului 2010 a cărui indicatorii au fost mult și peste limita superioară a intervalului, era semnificativ și de luat în considerare, ceea ce era de asemenea în consens cu liniile directoare” raportându-se în acest sens la pct. 3.76 din Liniile directoare OCDE.

#### **C.4 Anul 2011**

Petenta prezintă un extras din RIF și modul de calcul privind reîntregirea veniturilor în sensul ajustării veniturilor la cuartila inferioară și nu ajustarea veniturilor la mediana cum a fost efectuată de organele de inspecție fiscală, rezultând că „profitul impozabil al subscrisei pentru anul 2011 ajustat ca urmare a ajustării veniturilor la cuartila inferioară este de .... lei în loc de ..... lei cât au reținut inspectorii fiscali”.

#### **C.5 Efect cumulativ pentru anii 2008 - 2011**

Petenta precizează diferențele de impozit pe profit și accesorii pe care le contestă raportat la sumele stabilite cu ocazia inspecției fiscale.

În partea a treia (filele 40 – 41) denumită „Concluzii” sunt reluate sumele contestate și prezentate succint motivațiile care în opinia petentei, ar trebui să conducă la admiterea contestației – pct. 1, astfel:

- inspecția fiscală s-a desfășurat pentru anul 2008 contrar dispozițiilor legii în perioada de prescripție (art. 91, art. 23, art. 24 Cod fiscal);
- s-a încălcat principiul ierarhiei actelor normative prin aplicarea dispozițiilor unui ordin care contravine Codului Fiscal (art. 1 alin.3 Cod fiscal);

- s-a încălcat principiul neutralității taxelor și impozitelor prin stabilirea unui tratament fiscal discriminatoriu petentei - societate afiliată în raport cu o societate independentă ce s-ar afla în situația echivalentă a practicării unor marje de rentabilitate sub media pieței ca urmare a unor factori comerciali ce nu au vreo legătură cu intenția de a transfera profit (art. 3 lit. a) Cod Fiscal);

- raportul de inspecție ce stă la baza deciziei de impunere nu este motivat în fapt, neprecizându-se motivul pentru care organele fiscale rețin mediana valorilor de piață ca fiind standardul de ajustare în situația în care Codul fiscal și Normele de aplicare impun alegerea circumstanțiată și deci motivată dintr-un interval de valori (art. 109 alin. 2 Cod de procedură fiscală);

- s-au încălcat Liniile directe ale OCDE la care Codul fiscal și Normele fac trimitere în vederea completării cu dispozițiile acestora prin aplicarea unei suprataxări derivată din „penalizarea” petentei deoarece nu a obținut o marjă de rentabilitate cel puțin la nivelul mediu al pieței, deși, în fapt, aceasta poate justifica deficitul de rentabilitate datorită unor factori comerciali proprii ce ar fi trebuit să fie luați în considerare de organele fiscale în evaluarea lor pentru a se reține astfel o ajustare în funcție de cel mai mic preț al pieței din intervalul corespunzător (art. 11 alin. 2 lit. d) Cod fiscal; pct. 22 lit. d) din Normele metodologice);

- s-au încălcat dispozițiile Codului de procedură fiscală referitoare la rolul activ al organelor fiscale și a obligației acestora de a efectua o constatare completă și obiectivă (art. 6 și art. 7 Cod procedură fiscală).

Referitor la pct. 2 din contestația formulată – solicitarea de constatare a împlinirii prescripției extinctive pentru anul 2008, petenta reiterează faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat pentru anul 2008 contrar dispozițiilor legale care operează în domeniul prescripției extinctive (art. 23, art. 24 și art. 91 Cod procedură fiscală).

**II. Inspecția fiscală desfășurată la S.C. X S.A. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-MC ... /01.07.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC ... /01.07.2015, contestată.**

Verificarea a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2008 – 31.12.2011 și impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice aferent perioadei 01.01.2009 – 31.12.2011.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat, referitor la impozitul pe profit, următoarele:

- în perioada 01.01.2008 – 31.12.2010 petenta a considerat deductibilele fiscale cheltuielile cu combustibilul în sumă de .... lei aferentă achizițiilor și consumului de combustibil, pentru care nu a putut prezenta în timpul controlului documente justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate conform art. 6 din Legea nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă

cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, fiind recalculat profitul impozabil aferent anilor 2008, 2009 și 2010;

- petenta a emis în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2010 facturi fără valoare pentru produsele finite livrate cu titlu gratuit către diverși beneficiari interni și externi, în baza cărora se descarcă contul de gestiune al produselor finite. În evidența contabilă a petentei acestea se descarcă din gestiune cu o valoare totală de ..... lei ca și mostre fără valoare, organele de inspecție fiscală stabilind că în fapt acestea reprezintă livrări de produse finite cu titlu gratuit în baza unor reclamații efectuate de beneficiari.

În condițiile în care bunurile acordate de petentă nu sunt în scop de reclamă sau oferite în mod gratuit în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor ori pentru demonstrații la punctele de vânzare, respectiv în situația în care bunurile nu se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor pentru a fi deductibile fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste bunuri au fost acordate clienților și reprezintă livrări de produse finite cu titlu gratuit în baza unor reclamații, fără a face dovada că sunt în perioada de garanție, astfel că se află în situația în care nu a regularizat costurile înregistrate cu producerea bunurilor în cauză (nemaivând în contrapartidă venituri);

- petenta a recepționat în data de 20.09.2006 mijlocul fix „Hala producție Wellness” cu o valoare de inventar de .... lei, iar la data de 17.11.2009 a demolat hala de producție în baza autorizației de desființare nr. ....

Având în vedere dispozițiile legale în domeniul operațiunii de casare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu a fost îndeplinită condiția de valorificare a părților componente rezultate prin casare, nu s-au prezentat documente justificative de vânzare a părților componente rezultate din demolare sau a unor documente din care să reiasă că acestea au fost expediate către o firmă specializată în distrugerea acestora, motiv pentru care au stabilit că suma de 895.888 lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, fiind recalculat profitul impozabil aferent anului 2009;

- suma de .... lei înregistrată de petentă în evidența contabilă în baza facturii fiscale emisă de SC S SRL – contribuabil inactiv din data de 07.10.2010 în baza OPANAF nr. 2499/21.09.2010, a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil;

- aferent tranzacțiilor cu persoane afiliate, conform celor descrise la cap. IV Dosarul prețurilor de transfer din RIF pentru anii fiscali 2008, 2009 și 2011, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea sumei veniturilor petentei aferente tranzacțiilor cu persoane afiliate în considerarea principiului lungimii de braț, a respectării principiului valorii de piață, pentru anii fiscali 2008, 2009 și 2011, rezultând venituri de exploatare suplimentare în urma ajustării în sumă totală de ..... lei.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 2008 – 2011, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei.

**III.** S.C. X S.A. cu sediul în ... , jud. Timiș este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ...., are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca .... – ... și are ca obiect principal de activitate „.....” – cod CAEN .....

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

#### **A) ASPECTE PROCEDURALE:**

**În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit pe anul 2008**, invocată în partea întâi (filele 4 – 8) din contestație, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 91 alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,*

iar potrivit art. 23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitute, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 105 alin. (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*"[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control."*

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care precizează:

*"Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]."*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art. 35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

*"ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit*

*(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor."*

În același sens sunt și prevederile **Anexei nr. 2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigetele și la gazele naturale din producția internă"** prevăzute în O.M.F.P. nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigetele și la gazele naturale din producția internă", cu modificări și completări ulterioare, referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2008.

*„I. Depunerea declarației.*

*1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:*

*a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.*

*Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general*

*consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.*

*b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a)."*

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit anterior sfârșitului perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*".

Rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2009, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art. 35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2008-31.12.2011 inspecția fiscală a fost începută în data de 09.12.2014, conform înregistrării din Registrul unic de control nr. ... la poz. .... și finalizată în data de 24.06.2015, iar Decizia de impunere nr. F-MC ... a fost emisă la data de 01.07.2015.

Astfel, în perioada cuprinsă între 09.12.2014 - 24.06.2015, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art. 92 alin. (2) lit. ba) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2010 pentru impozitul pe profit și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv

09.12.2014 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția ...) obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit aferent anului 2008, nu au fost prescrise, inspecția fiscală fiind efectuată înăuntrul termenului de prescripție.

Învedereăm că pentru verificarea impozitului pe profit al anului fiscal 2008 sunt incidente și prevederile din Decizia nr. 7/2011 emisă de Comisia Fiscală Centrală în baza art. 5 alin. (9) lit. a) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, regulament aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1765/2011 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, în vederea aplicării unitare a prevederilor art. 91 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În Decizia nr. 7/2011 a Comisiei Fiscale Centrale se prevede ca:

*„În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin 2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de stabili obligații fiscale în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 - Declarația privind impozitul pe profit -.”*

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 09.12.2014, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 nu era împlinit, contestatara în mod eronat susținând că la data începerii inspecției fiscale, impozitul pe profit aferent anului 2008 ar fi prescris.

Eroarea petentei constă în aceea că s-a raportat la data începerii inspecției fiscale, fără a ține seama de faptul că dreptul autorității fiscale de a verifica impozitul pe profit în cea ce privește anul 2008 începe să curgă de la data de **01.01.2010**.

În consecință, nu se poate reține argumentul contestatarii referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili impozitul pe profit pentru anul 2008 și se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **B) ASPECTE DE FOND**

*În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare stabilite ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer deținut de petentă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare în sumă de ..... lei în condițiile în care, organele de inspecție fiscală utilizând metoda marjei nete au stabilit valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață, procedând la ajustarea veniturilor din*

*exploatare realizate în tranzacțiile cu societățile afiliate, iar în motivarea contestației petenta nu a prezentat argumente și documente care să confirme pretențiile din contestația formulată.*

Perioada verificată : 2008 - 2011.

**În fapt**, din analiza tranzacțiilor desfășurate de SC X SA cu persoanele afiliate pe perioada 2008-2011, organele de inspecție fiscală au constatat că în urma activității desfășurate petenta a obținut venituri din exploatare atât din tranzacții controlate, cât și din livrări către societăți independente, ponderea veniturilor din exploatare rezultate în urma tranzacțiilor cu persoane afiliate în total venituri din exploatare fiind:

- în anul 2008 - ...%,
- în anul 2009 - ..%,
- în anul 2010 - ...%,
- în anul 2011 - ...%.

Din analiza Dosarului prețurilor de transfer (prezentat inițial și completat la data de 24.03.2015 – Anexa nr. 22 la RIF) practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a utilizat **metoda marjei nete** ca fiind cea mai potrivită pentru a testa caracterul de piață al tranzacțiilor analizate, indicatorul de profitabilitate utilizat în cadrul analizei este **rata rentabilității costurilor totale (RRCT)**, considerat cel mai reprezentativ indicator pentru societățile care desfășoară activități de **producție pe bază de contract**.

Din verificarea dosarului prețurilor de transfer prezentat de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că:

Datele financiare ajustate (diminuarea cheltuielilor din exploatare) în cuprinsul Dosarului prețurilor de transfer nu sunt rezonabile și nici justificate, stabilind că indicatorul RRCT al SC X SA în anii 2008 – 2009 este situat sub intervalul valorii de piață, iar pentru anul 2011 rata rentabilității costurilor totale calculate de petentă este situată sub intervalul valorii stabilit în cadrul analizei economice.

Urmare a celor constatate a fost recalculat indicatorul RRCT față de cel prezentat de petentă în Dosarul prețurilor de transfer în vederea determinării marjei de profitabilitate doar pentru tranzacțiile controlate (Anexa nr. 25 la RIF) rezultând că în anii 2008, 2009 și 2011 indicatorul financiar RRCT al petentei nu s-a încadrat în intervalul intercuartilar acceptat și prezentat de aceasta în analiza de comparabilitate din Dosarul prețurilor de transfer. Referitor la anul 2010 organele de inspecție fiscală au constatat că petenta s-a încadrat în intervalul intercuartilar acceptat.

Astfel pentru anii 2008, 2009 și 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață, procedând la



ajustarea veniturilor din exploatare realizate în tranzacțiile cu societățile afiliate rezultând venituri de exploatare suplimentare în sumă totală de .... lei, astfel:

- pentru anul 2008 – ajustare venituri cu suma de .... lei
- pentru anul 2009 – ajustare venituri cu suma de .... lei
- pentru anul 2011 – ajustare venituri cu suma de .... lei.

Prin ajustarea veniturilor aferente tranzacțiilor cu părțile afiliate s-au fiscalizat la nivelul medianei înscrise în intervalul prețului de piață din cadrul Dosarului prețurilor de transfer, atât achizițiile, cât și livrările derulate cu persoane afiliate (situația privind modul de calcul al veniturilor din exploatare suplimentare determinate în urma ajustării se regăsește în Anexa nr. 15 la RIF).

**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 noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;*

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

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

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

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

f) *condițiile speciale de concurență.*

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

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

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

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

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

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

***“1. Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții.***

*Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespondentă într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “*

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

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

**Costuri indirecte** - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură servicii pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

**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).

**Principiul lungimii de braț - Standardul internațional asupra căruia țările membre OCDE au căzut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal.** Este prezentat în Articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD după cum urmează: în cazul în care *“condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”*.

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.

Autoritățile fiscale au dreptul să efectueze ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana afiliată rezidentă din tranzacții controlate nu este cuprinsă 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.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese faptul că datele financiare aferente perioadei 2008 - 2011 (cheltuieli din exploatare, venituri din exploatare, profit din exploatare) prezentate în conținutul Dosarului prețurilor de transfer conțin inadvertențe care nu au putut fi justificate de către petentă nici în timpul efectuării inspecției fiscale, nici în procedura de soluționare a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că organele de inspecție fiscală au solicitat în baza prevederilor art. 2, alin. (2) și art. 2. alin. (3) din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008, o completare a dosarului prețurilor de transfer prin adresa nr. 697 AIF/24.02.2015, cu motivarea de către petentă în fapt și în drept a anumitor "ajustări" pe care aceasta le-a efectuat asupra datelor financiare. Prezentarea de către petentă a stării de fapt și a motivelor de drept care au generat ajustările efectuate de aceasta, ar fi făcut posibilă clarificarea aspectelor referitoare la faptul că indicatorul prezentat în DPT – rata rentabilității costurilor totale (RRCT) – nu a fost cuprins în intervalul de valori.

Prin adresa de răspuns înregistrată la DGAMC - AIF sub nr. ..../24.03.2015, petenta a arătat că nu poate prezenta motivul de fapt și temeiul de drept care a stat la baza "ajustărilor" efectuate, fapt confirmat și în cuprinsul contestației – „(...) inspectorii fiscali prezintă în RIF anumite inadvertențe (...) care într-adevăr nu au putut fi explicate de subscrisa decât parțial. Aceste inadvertențe au determinat în cele din urmă ca inspectorii fiscali să nu accepte analiza din cadrul dosarului în vederea încadrării în marjele definite (...)”.

Astfel aceste "ajustări" ale petentei care nu au putut fi motivate în fapt și în drept de către aceasta au fost consecința determinării unui indicator RRCT care nu a reflectat realitatea, determinând recalcularea acestuia de către organele de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală, în determinarea indicatorului de profitabilitate - RRCT, pentru anii 2008 - 2011 ai SC X SA au avut în vedere

datele financiare înscrise în situațiile financiare anuale ale petentei; inclusiv indicatorul de profitabilitate - RRCT a societăților comparabile a fost calculat prin raportarea profitului din exploatare la cheltuieli din exploatare (venituri din exploatare - rezultat din exploatare) conținând datele realizate și raportate de către societăți din situațiile financiare anuale (a fost utilizată baza de date Amadeus).

Învederăm că metoda de comparabilitate „Metoda marjei tranzacționale nete” a fost determinată de către petentă conform conținutului DPT prezentat, organele de inspecție fiscală doar confirmând faptul că metoda a fost aleasă în mod corect de către petentă în conținutul Dosarului prețurilor de transfer, în urma analizei profilului funcțional și de risc al petentei, precum și a faptului ca SC X SA este producător pe bază de contract pentru produsele finite realizate pentru afiliați (riscuri limitate).

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

În urma analizei economice prezentate de către X SA în dosarul prețurilor de transfer a rezultat faptul că societățile comparabile au avut în perioada 2008 - 2011 un nivel al indicatorului de profitabilitate (RRCT) prin care s-a stabilit intervalul de valori, între cuartila inferioară, cuartila superioară și mediana.

Astfel în aplicarea corectă a metodei, acuratețea acesteia, precum și eventualele ajustări ale tranzacțiilor ținând cont de principiul lungimii brațului, este relevantă stabilirea indicatorului de comparabilitate (RRCT) pentru activitatea X SA în care tranzacțiile sunt controlate.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. ... /01.07.2015, în data de 19.06.2015 a fost solicitată Nota explicativă reprezentantului legal al societății, d-na ....., în calitate de administrator, iar la întrebarea:

„Precizați dacă din evidența financiară și de gestiune pot fi alocate în mod direct cheltuielile de exploatare efectuate pentru veniturile din exploatare realizate din tranzacții controlate și cheltuieli de exploatare efectuate pentru veniturile din exploatare realizate din tranzacții cu independenți”, răspunsul acesteia a fost: ”Nu pot fi alocate în mod direct totalitatea cheltuielilor din exploatare”, fără a indica vreun argument faptic sau legal.

Astfel deoarece din contabilitatea financiară și de gestiune a petentei nu s-au putut identifica și repartiza în mod direct cheltuielile de exploatare efectuate, aferente atât livrărilor către afiliați, cât și livrărilor către independenți, aceste cheltuieli au fost repartizate de organele de inspecție fiscală (în ultima instanță în scopul clarificării stării de fapt fiscale) prin cheie de repartizare în vederea determinării indicatorului RRCT aferent tranzacțiilor controlate. Cheltuielile de exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliații au fost repartizate

proporțional cu ponderea veniturilor din exploatare realizate în tranzacțiile cu afiliații în totalul veniturilor din exploatare.

Pe cale de consecință în baza celor mai sus expuse organele de inspecție fiscală au stabilit datele financiare și au recalculat indicatorul RRCT, față de cel prezentat de petentă în DPT, în vederea determinării marjei de profitabilitate doar pentru tranzacțiile controlate, astfel:

Denumire	2008	2009	2010	2011
Cheltuieli din exploatare – tranzacții controlate	....	.....	.....	...
Rezultat din exploatare – tranzacții controlate	-.....	-....	....	-...
RRCT – aferent tranzacții controlate	-....%	-....%	...%	-...%

Rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor petentei aferente tranzacțiilor cu persoane afiliate având în vedere domeniul lungimii de braț, a respectării principiului valorii de piață, pentru anii fiscali 2008, 2009 și 2011, rezultând venituri de exploatare suplimentare rezultate în urma ajustării în sumă totală de ..... lei, după cum urmează:

- pentru anul 2008: ajustare venituri cu suma de ..... lei
- pentru anul 2009: ajustare venituri cu suma de .... lei
- pentru anul 2011: ajustare venituri cu suma de ..... lei,

în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) art. 19, alin. (1) și art. 19, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 28 și pct. 29 din HG nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului Fiscal, a Anexei nr. 1, art. 2, alin. (3) la O.M.E.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.

În ceea ce privește susținerea petentei, reluată pe parcursul întregii contestații, că ajustarea la mediana excede principiilor de bază ale fiscalității, se rețin următoarele:

Așa cum în mod corect a motivat petenta în contestația formulată, Legea fundamentală a fiscalității este Codul Fiscal, care împreună cu Normele de aplicare reglementează modul de calcul a impozitelor și taxelor, stipulând clar și explicit în conformitate cu indicațiile din liniile directoare ale OCDE și făcând trimitere la acestea, semnificația noțiunii de preț de piață sau interval de

piață, dar așa cum s-a demonstrat în cele ce preced nu rezultă că au fost încălcate principiile reglementate de actele normative indicate de petentă.

Mai mult actele normative invocate nu instituie în egală măsură o echivalență nici între prețul de piață și cuartila inferioară, ambele valori reflectând în fapt preț de piață. Dacă s-ar admite (prin absurd) că ar fi fost încălcat principiul ierarhiei actelor normative și în concordanță cu dispozițiile imperative ale Codului fiscal, textul normativ care reglementează ajustarea impozitului pe profit, art. 11 alin. (2) din Codul Fiscal, invocând faptul că nu există o echivalență între ajustarea la mediana și prețul de piață, în consecință, în egală măsură s-ar încălca actul normativ invocat prin aplicarea la cuartila inferioară, neexistând nicio echivalență, așa cum am subliniat, între prețul de piață și cuartila inferioară. Intervalul considerat în limita valorilor de piață este între cuartila 1 și cuartila 3, iar valoarea situată în mijlocul intervalului de valori este mediana.

În Ordinul nr. 222/2008 legiuitorul stabilește valoarea pentru ajustarea tranzacțiilor între afiliați - în cazul în care indicatorul de comparare nu se încadrează în interval – ca fiind valoarea situată în mijlocul intervalului de valori, respectiv mediana.

Astfel, ajustarea la mediană efectuată de organele de inspecție fiscală este în conformitate cu prevederile legale în domeniu, respectiv justă, corectă și echitabilă, iar veniturile suplimentare rezultate în urma ajustării s-au determinat ținând cont de principiul lungimii de braț și cu respectarea principiului valorii de piață.

Cu privire la invocarea în motivarea contestației a soluției pronunțate Curtea de Apel Cluj Napoca prin Decizia Civilă nr. ..../2014, se reține că potrivit doctrinei de specialitate, sunt izvoare ale dreptului, în armonie cu principiile statului de drept român, numai actele normative (legi, hotărâri, ordonanțe și ordine), categorie în care se încadrează, atât reglementările interne, cât și cele internaționale, acceptate de țara noastră prin aprobare, aderare sau ratificare.

În sistemul de drept român, care se încadrează în dreptul romano – germanic, jurisprudența sau precedentul judiciar (decizii judiciare pronunțate anterior în cazuri asemănătoare) nu are valoare de sursă efectivă a dreptului, ci doar de sursă interpretativă, soluția pronunțată de judecător neavând caracter de reglementare a unei situații prezentate și neputând constitui o bază legală pentru aplicarea procedurii de ajustare.

Cu titlu de excepție, în dreptul român există trei situații când precedentul judiciar capătă statutul de izvor de drept, fiind obligatoriu pentru instanțele de judecată:

a) deciziile pronunțate de către Înalta Curte de Casație și Justiție (I.C.C.J.) în materia „recursului în interesul legii”, sunt obligatorii pentru toate instanțele



și se publică în Monitorul Oficial, potrivit art.517 alin. (4) din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă;

b) deciziile pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție pentru dezlegarea unor cheltuieli de drept pronunțate de art.521 alin. (3) din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă;

c) deciziile Curții Constituționale prin care se constată neconstituționalitatea: unui text de lege, a unei legi în ansamblul ei, a unei ordonanțe ori a regulamentelor Parlamentului potrivit prevederilor 147 alin.(4) din Constituție. Curtea Constituțională este unica autoritate de jurisdicție constituțională.

Astfel, jurisprudența invocată de către petentă nu poate conduce către o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, deoarece potrivit sistemului de drept românesc, deciziile civile nu sunt izvor de drept.

Referitor la susținerile petentei din cuprinsul contestației (pag. 22) conform cărora „aplicarea automată a unor dispoziții administrative cu caracter normativ fără să se țină seama de activitatea economică a contribuabilului în concret nu poate reprezenta sub nicio formă o constatare completă asupra tuturor împrejurărilor edificatoare, așa cum este cerută de către Codul de procedură fiscală. Prin urmare, rolul activ al organului fiscal poate fi pus sub semnul întrebării”, se rețin următoarele:

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că atât metoda de comparare, indicatorul de profitabilitate utilizat (RRCT), cât și analiza economică la societăți comparabile și definirea intervalului de valori au fost efectuate, prezentate și însușite de către petentă, ajustarea efectuată de către organele de inspecție fiind fundamentată pe baza datelor prezentate în DPT.

Mai mult conform celor reținute în contestație (fila 9) petenta arată că „În fapt, societatea X SA a realizat în perioada supusă controlului un volum important de tranzacții cu părțile sale afiliate (societăți din grupul V ), constând așa cum se arată și în RIF atât în achiziția de servicii specializate din partea grupului cât și în vânzări de produse finite. Aceste tranzacții sunt corect prezentate în RIF, ca atare nu intrăm în detaliile acestora deoarece dezacordul nostru față de constatările inspectorilor nu este legat de volumul sau natura acestor tranzacții, și nici de măsura luată de către inspectorii fiscali de a ajusta veniturile obținute din tranzacțiile afiliate, ci de modul de ajustare a acestor venituri și anume, prin raportarea acestora la mediana intervalului prețurilor de piață, prezentată în DPT și nu la valoarea definită de cuartila inferioară, valoare care în opinia noastră este mult mai apropiată de realitatea contextuală a momentului în care au avut loc aceste tranzacții (asupra acestui aspect vom reveni pe parcursul acestei contestații prezentând argumentele pe care ne fundamentăm afirmația).”, de altfel așa cum s-a reținut și în cuprinsul prezentei argumentele petentei converg spre modul de ajustare al acestor venituri efectuat

de inspecția fiscală și anume, respectiv raportarea acestora la mediana intervalului prețurilor de piață, argumente care au fost avute în vedere de organul competent în soluționarea contestației.

În completarea argumentației privind soluția pronunțată prin Decizia Civilă nr. ..../2014 emisă de către Curtea de Apel Cluj, deși așa cum s-a arătat, jurisprudența nu constituie izvor de drept, învedereăm petentei că soluțiile instanțelor de judecată au în vedere toate aspectele de fapt și drept dintr-o cauză dedusă judecării, putând exista detalii care să conducă la o altă interpretare dată cauzei deduse judecării.

Astfel supunem atenției Decizia nr. ..../2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, care prezintă un punct de vedere/soluție diametral opuse Deciziei nr. ..../2014 a Curții de Apel Cluj, în sensul că se confirmă ajustarea la mediană și nu ajustarea la nivelul cuartilei inferioare.

Or, în condițiile în care această interpretare a normei legale într-o situație similară a fost pronunțată de instanța supremă din România, ar rezulta că aceasta prevalează în fața celei pronunțate de Curtea de Apel Cluj.

În concret, față de cauza dedusă judecării în prezentul dosar, precizăm faptul că în decizia Curții de Apel Cluj, analiza instanței vizează ajustarea de impozite și nu ajustarea de venituri și sau cheltuieli în vederea respectării principiilor de piață în ceea ce privește prețurile de transfer, în cauza SC X SA organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea veniturilor aferente tranzacțiilor cu părțile afiliate în cadrul Dosarului prețurilor de transfer.

Analizând prevederile punctului 1.48 din Ghidul OECD care precizează:

*„1.48 Când condițiile relevante ale tranzacțiilor controlate (prețul sau marja) se regăsesc în domeniul la lungime de braț, nu ar trebui făcute ajustări. Când condițiile relevante (prețul sau marja) se situează în afara domeniului stabilit de administrația fiscală, atunci contribuabilul ar trebui să aibă posibilitatea să prezinte argumente ca condițiile tranzacției respecta principiul lungimii de braț și ca intervalul lungimii de braț include și rezultatele lor. Dacă respectivul contribuabil nu este capabil să stabilească acest fapt, administrația fiscală ar trebui să stabilească cum ajustează condițiile tranzacției controlate ținând cont de domeniul la lungime de braț. Se poate susține ca orice punct al domeniului respecta totuși principiul lungimii de braț. In general, și în măsura în care este posibil să se distingă între diversele puncte din cadrul domeniului, aceste ajustări ar trebui făcute fata de punctul care reflecta cel mai bine datele și circumstanțele respectivei tranzacții controlate.”*, rezultă că administrațiile fiscale stabilesc “cum se ajustează condițiile tranzacției”.

În acest context a fost emis O.M.E.F nr. 222/2008 care la art. 2 din anexa nr. 1 prevede ajustarea la mediană tocmai pentru a se evita supraimpozitarea (stabilirea a patru segmente, eliminarea segmentelor extreme, păstrarea intervalului cuprins între cuartila inferioară și cea superioară, și alegerea medianei ca valoare de referință).

În ceea ce privește afirmațiile contestatoarei cu privire la considerente comerciale (globale și locale) descrise în contestație (pag. 22-27), invocând recesiunea la nivel global pentru anii 2008 și 2009, care ar fi influențat rezultatele financiare ale SC X SA acestea nu pot conduce la soluționarea favorabilă a contestației, pentru motivele de mai jos:

Din analiza profilului funcțional al petentei, în tranzacțiile cu persoane afiliate, s-a constatat că activitatea desfășurată este de producător pe bază de contract pentru produsele finite realizate pentru afiliați ceea ce implică riscuri limitate (neimplicând riscuri de piață, riscuri de stoc etc.).

Veniturile din exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliații realizate în perioada 2008 - 2011 sunt următoarele:

- în anul 2008 s-au realizat venituri din exploatare în sumă de .... lei;
- în anul 2009 s-au realizat venituri din exploatare în sumă de .... lei;
- în anul 2010 s-au realizat venituri din exploatare în sumă de .... lei;
- în anul 2011 s-au realizat venituri din exploatare în sumă de ..... lei.

Prin specificul activității desfășurate (producător pe bază de contract) se remarcă faptul că în perioada de mai sus volumul vânzărilor de produse finite ale petentei către afiliați, pe baza comenzilor, a crescut semnificativ.

Astfel, afirmațiile petentei, referitoare la influențele recesiunii la nivel global asupra activității desfășurate de SC X SA nu se justifică, mai mult decât atât, se identifică o dezvoltare a activității și creștere a volumului vânzărilor.

Într-adevăr veniturile realizate (către firmele independente) în urma livrărilor pe piața internă (către independenți) au scăzut (pag. 27 din Contestație), dar această activitate nu a făcut obiectul analizei, veniturile realizate nu au făcut obiectul ajustării, fiind obținute în urma tranzacțiilor cu entități independente.

Totuși, influența recesiunii din perioada 2008 - 2010 se identifică în intervalul de valori stabilit de petentă la societăți comparabile, respectiv indicatorul de profitabilitate RRCT care în perioada de recesiune 2008 - 2010 a scăzut, implicit și indicatorul X SA a fost raportat la un nivel al pieței mai scăzut, cu influența recesiunii.

Referitor la susținerea petentei conform căreia pentru anul 2010 (care nu a făcut obiectul ajustării, petenta „impozitând rezultatul peste nivelul median al intervalului pe care îl reclamă practica ANAF în baza Ordinului 222/2008”) organele de inspecție fiscală au dat dovadă de inconsecvență în determinarea realității fiscale și abordarea stabilirii sarcinii fiscale deoarece „Când s-a ajustat profitul în sens pozitiv doar valoarea medianei a fost considerată valoare de piață din intervalul valorilor, în situația în care subscrisa am obținut rezultate peste mediană, autoritatea fiscală nu a mai considerat mediana valoarea de

impozitare, ci de data aceasta a considerat drept valori de piață toate valorile înscrise în interval și nu a mai procedat la ajustarea veniturilor.”, se rețin următoarele:

Din analizarea argumentelor de fapt și de drept privitor la acest punct, învederăm că petenta nu reclamă încălcarea vreunui act normativ publicat în Monitorul Oficial al României, singura trimitere pe care o face are în vedere pct. 3.76 din Liniile directoare OCDE care stipulează:

*„3.76 Pentru a dobândi o înțelegere completă a faptelor și circumstanțelor din jurul unei tranzacții controlate, poate fi util, în general să se examineze atât datele anului supus verificării, cât și datele din anii precedenți. Analizarea acestor informații poate dezvălui fapte care poate ar fi influențat (sau ar fi trebuit să influențeze) stabilirea prețului de transfer. De exemplu, utilizarea datelor din anii anteriori va evidenția dacă pierderea aferentă unei tranzacții raportată de un contribuabil face parte dintr-un șir istoric de pierderi din tranzacții similare, dacă este rezultatul condițiilor economice specifice dintr-un an precedent care a dus la creșterea costurilor în anul următor, sau o reflectare a faptului că un produs se află la finalul ciclului său de viață. [...] Utilizarea datelor multianuale poate de asemenea să ofere o mai bună înțelegere cu privire la contractele pe termen lung.”*

Așa cum rezultă din lecturarea dispoziției legale mai sus citate datele multianuale la care se face referire se situează în afara intervalului supus controlului, or în cauză anul 2010 este cuprins în intervalul verificat 2008 – 2011.

În plus, normele cuprinse în dispoziția legală citată sunt din categoria celor potestative („*poate fi util, în general*”, „*poate de asemenea să ofere*”) nefiind imperative, obligatorii, având doar un caracter orientativ.

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 situația constatată la petentă în anul 2010, 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 2010 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”.

În ceea ce privește solicitarea petentei de anulare a Deciziei de impunere F-MC ... /01.07.2015 referitoare la baza impozabilă suplimentară în sumă totală de ..... lei [... lei (anul 2008) + .... lei (anul 2009) + ... lei (anul 2011)] având în vedere că aceasta a fost determinată 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. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de .... lei și penalitățile de întârziere în sumă de .... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-MC ... /01.07.2015, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligația fiscală contestată reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .... lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de .... lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 11, art. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 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, pct.12 din Liniile Directoare OCDE, art.2 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, coroborat cu art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza Referatului nr. 39464/3/.....01.2016, se

**DECIDE :**

- *respingerea ca inadmisibilă* a contestației formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC ... /01.07.2015 emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC ... /01.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de .... lei reprezentând:

- .... lei – impozit pe profit suplimentar

- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

- prezenta decizie se comunică la:

- S.C. X S.A.

- D.G.A.M.C. – A.I.F., cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014.

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

**DIRECTOR GENERAL,**