

DECIZIE nr. 1371/179/20.04.2016

privind contestația formulată de S.C. X S.A. înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub nr. .../5/28.09.2015

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. .../5/28.09.2015, asupra contestației formulate de

S.C. X X S.A.
CUI RO-...

cu sediul în ... , jud. Cluj

înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .../05/28.07.2015, la A.N.A.F sub nr. .../19.08.2015 - D.G.S.C. - A- SLP 1803/20.08.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../5/28.09.2015, a cărei competență de soluționare a fost delegată D.G.R.F.P Timișoara conform O.P.A.N.A.F nr. 3333/2011.

Conform prevederilor **art. 352 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:**

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

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”,
contestația fiind soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

S.C. X X S.A. formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC ... /18.06.2015, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC ... /18.06.2015, emise de D.G.A.M.C, solicitând anularea acestora.

Referitor la capătul de cerere privind Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Conform Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015, s-a stabilit în sarcina contestatarii obligația diminuării pierderii fiscale cu suma de ... lei, sumă detaliată astfel :

- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu casarea producției neterminate
- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu casarea de piese de schimb
- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu servicii de consultanță facturate de MSM OOO din Rusia, pentru care nu s-a prezentat documente justificative privind necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor
- ... lei - cheltuieli nedeductibile cu servicii de reclamă și publicitate, pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor
- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu pierderile tehnologice care depășesc normele proprii de consum
- ... lei - cheltuieli nedeductibile cu servicii de transport pentru care nu s-a prezentat documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul societății
- ... lei – venituri stornate pentru refuzurile cantitative ale clienților
- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu servicii de consultanță facturate de MSG OAO din Rusia, pentru care nu s-a prezentat documente justificative privind necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor
- ... lei – diminuare pierdere fiscală aferentă anilor 2006 și 2007, ca urmare a nerespectării de către societate a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.11.2009
- ... lei – cheltuieli cu servicii de consultanță și management facturate de SC MEEMD SRL, pentru care documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă și necesitatea serviciilor, având în vedere relația juridică dintre societăți
- ... lei – cheltuieli cu scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate
- ... lei – cheltuieli cu prestări de servicii efectuate de sindicatul societății cu ocazia Zilei Metalurgistului
- ... lei – cheltuieli cu comisioane bancare, care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile
- ... lei – cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor de la persoane afiliate
- ... lei – cheltuieli cu comisionul bancar de renunțare la un credit, refăcute de SC DS SA, pentru care nu este încheiat un contract
- ... lei - pierdere fiscală din exercițiul financiar 2007, pentru care s-a împlinit termenul de prescripție în exercițiul financiar 2012
- ... lei – venituri stabilite suplimentar prin ajustarea veniturilor obținute de societate din livrările de bunuri către afiliați, ca urmare a analizei dosarului prețurilor de transfer prezentate de societate.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. ... în

calitate de administrator special și avizată de R SPRL, în calitate de administrator judiciar și poartă ștampila administratorului judiciar R SPRL, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului 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. În cuprinsul contestației formulate, în prima parte a acesteia petenta face o scurtă descriere a activității sale urmată de prezentarea sintetică a etapelor preliminare finalizării inspecției fiscale, respectiv formularea punctului de vedere față de proiectul RIF, urmată de emiterea actelor administrativ fiscale contestate.

De asemenea este prezentat conținutul cuantumului sumei de ... lei cu care organele de inspecție fiscală au stabilit diminuarea pierderii fiscale.

La punctul 2. al contestației formulate petenta invocă nulitatea absolută a deciziei cauzată de neemiterea în prealabil a unei decizii de ajustare potrivit dispozițiilor art. 93² din codul de procedură fiscală, arătând următoarele:

Din perspectiva veniturilor stabilite suplimentar prin ajustarea veniturilor obținute de Societate din livrările de bunuri către afiliați rezidenți pentru exercițiile financiare 2010, 2011 și 2012 în cuantum de ... lei din totalul de ... lei, reprezentând venituri suplimentare stabilite din tranzacțiile cu afiliații, se poate observa că Decizia emisă de DGAMC nu are la bază o decizie de ajustare adoptată de DGAMC în conformitate cu dispozițiile imperative ale art. 93² din Codul de procedură fiscală.

Rațiunea pentru care Codul de procedură fiscală impune în mod imperativ existența prealabilă a unei decizii de ajustare și instituie o procedură specifică de comunicare a acesteia între organele fiscale competente pentru administrarea creanțelor persoanelor române afiliate între care au avut loc tranzacțiile supuse controlului, rezidă în principiul primordial al eliminării dublei impuneri, respectiv al suprimării tuturor acelor situații în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții.

În același timp, prin emiterea prealabilă a unei decizii de ajustare și ca urmare a procedurii de comunicare a acesteia între organele stabilite în mod expres de lege, se răspunde necesității asigurării unei congruențe a raporturilor administrativ fiscale și a sarcinilor fiscale corelative instituite în mod corespondent între doi sau mai mulți contribuabili în vederea opozabilității și evitării oricăror disonanțe între constatările efectuate de către organele fiscale competente cu privire la impunerea aceluiași tranzacții.

Practic, decizia de ajustare reprezintă o veritabilă condiție de legalitate a Deciziei, în absența căreia valabilitatea Deciziei este în mod profund afectată,

singura sancțiune ce se impune în acest context fiind nulitatea parțială a Deciziei cât privește sumele stabilite suplimentar prin ajustarea veniturilor obținute de Societate din livrările de bunuri către afiliații rezidenți.

Ori, din analiza circumstanțelor și a documentelor care au precedat emiterea Deciziei, se poate lesne observa că DGAMC a ignorat cu desăvârșire dispozițiile obligatorii ale art. 93² din Codul de procedură fiscală, nerespectând condițiile de legalitate menționate la punctele (ii) și (iv) de mai sus, Decizia fiind emisă contrar literei și spiritului textului de lege anterior evocat și fără respectarea procedurii prevăzute de acesta (ie. 93² alin. (3) și (4) din Codul de procedură fiscală).

De altfel, petenta arată că nu ar putea fi acoperit acest motiv de nulitate absolută nici prin emiterea ulterioară a unei decizii de ajustare deoarece și în acest caz ar subzista ipoteza unei eludări flagrante a dispozițiilor art. 93² din Codul de procedură fiscală care impun dincolo de orice dubiu ca Decizia să aibă la bază (deci *ab initio*, înainte de redactarea și comunicarea acesteia contribuabilului) o decizie de ajustare.

Precizează de asemenea în acest context că prin emiterea Deciziei în această manieră, scopul legii (*ratio legis*) a fost în mod vădit încălcat. Ori, după cum s-a arătat în doctrină, scopul legii este limita legală a dreptului de apreciere (a oportunității), limită la care se raportează judecătorul de contencios administrativ pentru a stabili caracterul ilegal al unui act administrativ, adică excesul de putere, consacrat expres în noua lege a contenciosului administrativ și definit ca reprezentând "*exercitarea dreptului de apreciere aparținând autorităților administrației publice prin încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale prevăzute de Constituție sau de lege*".

În lumina celor de mai sus, petenta solicită a se constata că, în absența vreunei decizii de ajustare prealabile emise de către DGAMC, Decizia (precum și Dispoziția și RIF) sunt în mod evident lovite de nulitate absolută, fiind emisă cu încălcarea rigorilor imperative impuse de art. 93² din Codul de procedură fiscală, determinând consecințe profund nelegale și prejudiciabile atât pentru ISCT, cât și pentru afiliații români ai acesteia între care s-au derulat tranzacțiile ce au făcut obiectul controlului.

Astfel de consecințe se impun pe cale de consecință a fi remediate prin anularea în parte a Deciziei, a Dispoziției și a RIF și excluderea veniturilor stabilite suplimentar prin ajustarea veniturilor obținute de Societate din livrările de bunuri către afiliați rezidenți pentru exercițiile financiare 2010, 2011 și 2012 în cuantum de lei din totalul de ... lei reprezentând venituri suplimentare stabilite din tranzacțiile cu afiliații.

În cuprinsul punctului 3. al contestației petenta indică motive de nelegalitate a constatărilor cuprinse RIF nr. ... /2015 și respectiva „decizie” și „dispoziție”, emise în temeiul RIF-ului, astfel:

3.1 Constatările referitoare la cheltuielile cu casarea producției neterminată, în suma de (... lei - cap.III, 1.1., pct.1) din RIF

În anul 2008 ca urmare a unor avarii pe fluxul de fabricație la secțiile Cabluri de Tracțiune, TOT2 și TOT3, o parte din producția aflată în curs de execuție a fost rebutată, respectiv a fost retrasă din procesul de producție și predată la magazie pentru valorificare. Astfel, SC X Câmpia Turzii SA în baza Bonurilor de predare a înregistrat în evidența contabilă în contul 7588 "Alte venituri de exploatare", venituri impozabile. Respectiv stocurile au fost ulterior valorificate prin vânzare ca fier vechi sau ca alte deșeuri. Petenta a atașat documentele în vederea justificării casărilor efectuate - Anexa 1 la punctul de vedere al contribuabilului (PV casare aferent, nota contabilă de casare, nota contabilă de valorificare și factura aferentă).

Ulterior, deoarece aceste stocuri nu se mai puteau utiliza în cadrul societății au fost valorificate la terți realizându-se astfel venituri impozabile în sumă de ... lei. Toate aceste tranzacții sunt reflectate în Anexa 4, precum și în documentele anexate. Această anexă a fost prezentată și la Punctul de vedere însă organul fiscal a făcut afirmația «din documentele prezentate nu s-a putut face legătura/corelația dintre cantitățile de produse casate și cantitățile de produse reziduale vândute». Dovada că nici măcar nu au analizat aceasta anexă și documentele prezentate în Anexa 1 a punctului de vedere al contribuabilului este faptul că nu au observat faptul că a fost predată cantitatea de 81.260 kg deșeu și a fost vândută tot aceeași cantitate, realizându-se astfel venituri impozabile.

Cant. deșeu predat cf. BP (kg)	Cant. vândută echivalent predării (kg)
81.26	81.260

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile aceste cheltuieli, fără a ține seama de faptul că petenta a valorificat fierul vechi sau alte materiale care au rezultat din casarea acestor produse.

În cazul mijloacelor fixe, conform pct. 71⁶ alin 2 din Normele de aplicare ale art. 24 alin 15 din Codul fiscal, casarea este definită astfel: „Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.” Conform pct. 71⁶ alin 2 din Normele de aplicare ale art. 24 alin 15 din Codul fiscal „cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”

Petenta consideră că definiția casării este aplicabilă tuturor categoriilor de active (fie active fixe, fie circulante), și nu trebuie privită restrictiv, deoarece trebuie avut în vedere spiritul acestor norme, conform cărora atâta vreme cât un

activ, nu mai poate fi utilizat de societate, dar părți ale sale componente pot fi valorificate prin vânzare. Mai departe, aceste cheltuieli cu scoaterea din gestiune în cazul casării sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, și prin urmare deductibile fiscal.

3.2. Constatările referitoare la cheltuieli cu casarea unor piese de schimb în suma de ... lei - cap. III.1.1. pct. 2) din RIF

În anul 2008, SC X Câmpia Turzii SA a înregistrat cheltuieli cu scoaterea din evidență a unor stocuri reprezentând piese de schimb în sumă totală de ... lei. Respectiv stocuri au fost ulterior valorificate prin vânzare ca fier vechi. A atașat documente în vederea justificării casărilor efectuate - Anexa 2 la punctul de vedere al contribuabilului (PV casare aferent, nota contabilă de casare, nota contabilă de valorificare și factura aferentă). Ulterior, deoarece aceste stocuri nu se mai puteau utiliza în cadrul societății petente au fost valorificate la terți realizându-se astfel venituri impozabile în sumă de ... lei. Petenta arată că toate aceste tranzacții sunt reflectate în Anexa 5, precum și în documentele anexate. Din această anexă se poate observa faptul că a fost predată cantitatea de 47.150 kg deșeu și a fost vândută tot aceeași cantitate, realizându-se astfel venituri impozabile.

În opinia petentei, nu există restricții specifice incluse în Codul Fiscal, în ceea ce privește nivelul prețurilor utilizate în comparație cu costurile de producție pentru a asigura deductibilitatea cheltuielilor. Mai mult decât atât, în cazul mijloacelor fixe, conform pct. 71⁶ alin 2 din Normele de aplicare ale art. 24 alin. 15 din Codul fiscal, casarea este definită astfel: *„Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.”* Conform pct. 71⁶ alin 2 din Normele de aplicare ale art. 24 alin 15 din Codul fiscal *„cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”* Petenta consideră că definiția casării este aplicabilă tuturor categoriilor de active (fie active fixe, fie circulante), și nu trebuie privită restrictiv, deoarece trebuie avut în vedere spiritul acestor norme, conform cărora atâta vreme cât un activ, nu mai poate fi utilizat de societate, dar părți ale sale componente pot fi valorificate prin vânzare. Mai departe, aceste cheltuieli cu scoaterea din gestiune în cazul casării sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, și prin urmare deductibile fiscal.

3.3. Constatări referitoare la cheltuielile cu servicii de reclamă și publicitate, în suma de ... lei - Cap.III.1.1, pct.4) din RIF

În anul 2008, SC X Câmpia Turzii SA a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu serviciile de reclama și publicitate prestate de IA SRL. Conform anexelor la contractul încheiat între SC X Câmpia Turzii SA și IA SRL,

serviciile constau în servicii privind crearea de identitate vizuală și crearea site web, publicitate ziare și publicații locale, publicitate online.

Organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal deoarece petenta nu a prezentat un contract scris între părți și documente justificative.

În Anexa 3 a Punctului de vedere a contribuabilului, petenta a atașat contractul încheiat între SC X Câmpia Turzii SA și IA SRL, precum și documente justificative care să dovedească faptul că serviciile au fost efectiv prestate. Aceste documente justificative au fost prezentate echipei de inspecție fiscală în timpul discuției finale. Prin urmare, având în vedere prevederile art. 21 alin 2 din Codul fiscal „*Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: (...) d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor în baza unui contract scris, (...)*”, petenta consideră ca este îndreptățită să deducă cheltuielile aferente serviciilor facturate de IA SRL

3.4. Constatări referitoare la cheltuielile cu scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate în sumă de ... lei - cap.III.,1.2., pct.3) din RIF

În fapt, în baza ordinului directorului general al petentei, nr. DG/470 din 7 decembrie 2009, s-a procedat la scoaterea din evidență a creanțelor comerciale neîncasate în sumă totală de ... lei și trecerea acestora pe cheltuieli prin contul contabil 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”. Inspectorii fiscali ca urmare a analizei situației juridice a clienților a căror creanțe comerciale au fost scoase din evidență au constatat că, clienții menționați în Anexa nr. 27 din RIF nu se află în situațiile prevăzute la art. 21, alin. 2, lit. n) din Codul fiscal, astfel încât aceste creanțe comerciale neîncasate nu sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca din aceste sume, un total de ... lei sunt nedeductibile, deoarece clienții în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute de Codul Fiscal pentru a beneficia de deducerea cheltuielilor cu scoaterea lor din evidență.

Conform art. 21. alin 2 „*sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: (...) n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:*

1. *procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești; (...)*”.

Din suma totală de ... lei considerată de autorități ca fiind nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal, suma de 482.859 lei este aferentă unui singur client și anume ES Kft din Ungaria (care anterior se numea W Kft).

Conform verificărilor petentei, aceasta firmă a intrat în procedura falimentului încă din februarie 2004, iar din octombrie 2005 figurează ca fiind radiată din registrul comerțului, ceea ce înseamnă că procedura falimentului a fost finalizată încă din anul 2005. Anexa 4 la punctul de vedere al contribuabilului

conține documente care fac dovada că firma a fost radiată conform Registrului de evidență a firmelor de pe site-ul Ministerului de Justiție din Ungaria.

Petenta anexează Hotărârea arbitrală nr. .../2003 pronunțată de Comisia de Arbitraj Comercial de pe lângă Camera de Comerț și Industrie Cluj, definitivă și irevocabilă, prin care se constată creanța SC X Câmpia Turzii SA în valoare de ... Euro și dobânzi în valoare de ... Euro. (Anexa 6)

Cu toate că realitatea tranzacțiilor comerciale, atât existența cât și câtimea creanței a trecut prin filtru jurisdicțional, instanța pronunțând sentința nr. .../2003 prin care a obligat pârâta W KFT (cu noua denumire ES Kft) la plata sumei de ... Euro și ... Euro dobânzi, organul fiscal încalcă autoritatea de lucru judecat punând la îndoială realitatea raporturilor comerciale apreciind că nu exista identitate între W KFT și W.

Deși au fost analizate de către o instanță de judecată petenta anexează în dovedire facturi fiscale, contract, facturi externe, declarații vamale de export (Anexa 7).

3.5. Constatări referitoare la cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor de la persoanele afiliate, contractate pe o perioadă mai mare de un an de zile în sumă de ... lei - cap.III.1.5.pct.2 din RIF.

SC X Câmpia Turzii SA a încheiat în data de 12 octombrie 2012 un contract de împrumut cu persoana afiliată MIH GmbH. Conform contractului împrumutul trebuia acordat până la data de 18 octombrie 2012 și trebuia rambursat până la data de 18 octombrie 2013.

Pentru anul 2012 gradul de îndatorare al petentei a fost negativ.

Având în vedere prevederile pct. 63 din Normele de aplicare ale art. 23 din Codul fiscal, *„Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.*

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care exista prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.”

Rezultă că analiza împrumuturilor trebuie să aibă în vedere pe de o parte termenul de rambursare și apoi, în cazul în care nu se rambursează la termen, se are în vedere dacă perioada curentă plus perioadele anterioare depășesc un an.

În cazul de față, la data de 31 decembrie 2012, împrumutul se afla în scadența prevăzută în contract (înainte de un an) și SC X Câmpia Turzii SA nu putea să cunoască dacă vor exista prelungiri ale acestui împrumut ulterior depășirii scadenței.

Totodată, considerând că pentru a reclassifica împrumutul pe termen scurt în împrumut pe termen lung, trebuie să se facă raportarea la perioadele

anterioare ale împrumutului, care, în cazul acestui împrumut nu au existat, contractul fiind încheiat în octombrie 2012.

Astfel, considerând ca la 31.12.2012 împrumutul primit de la MIH GmbH se clasifica drept împrumut pe termen scurt, pentru care dobânzile aferente sunt cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, indiferent de nivelul gradului de îndatorare.

Drept urmare, pentru calculul impozitului pe profit, calificarea împrumutului se raportează la finalul perioadei verificate, respectiv 31.12.2012 și nicidecum la data finalizării inspecției fiscale.

În conformitate cu prevederile art. 137, alin (2) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, de la data confirmării planului de reorganizare, X Câmpia Turzii S.A. a fost descărcată de răspundere și de diferența dintre valoarea obligațiilor pe care le avea înainte de confirmarea planului și cea prevăzută în plan, urmând să achite către creditorii numai sumele prevăzute în planul de reorganizare și în programul de plăți prevăzut în plan.

Concret, în cazul SC X Câmpia Turzii SA aceste diferențe au fost înregistrate în contabilitate pe venituri, în exercițiul curent în care este aprobat Planul de reorganizare, veniturile fiind considerate impozabile la calculul impozitului pe profit.

Se constata astfel faptul că dobânzile aflate în sold la data intrării în insolvență (17.04.2013), care includ integral dobânzile calculate și înregistrate în contabilitate în cursul anului 2012, au fost reluate la venituri impozabile în cursul anului 2014, mai precis în luna septembrie 2014 când a fost aprobat Planul de reorganizare al SC X Câmpia Turzii SA.

3.6 Constatări referitoare la cheltuieli de servicii facturate de MSM OOO și MSG OAO în sumă de 1.276.780 lei – cap.III. 1.1.pct.3, cap.III.1.1. pct.8, cap.III.1.2.pct.4, cap. III.1.2.pct.5, cap. III.1.3.pct.5, cap. III.1.3.pct.6, cap. III.1.4.pct.4, cap. III.1.4.pct.5, cap. III.1.5.pct.5, din RIF

În perioada 2008 - 2012, petenta a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate în baza facturilor primite de la MSG AOA și MSM OOO în suma totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal argumentând că petenta nu a prezentat contractul în baza căruia au fost întocmite facturile și nici documente justificative care să ateste necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de consultanță .

Petenta precizează că a beneficiat efectiv de serviciile prestate de acești doi furnizori și consideră că are disponibile documente care să susțină prestarea și beneficiul acestor servicii și prin urmare aceasta este îndreptățită să deducă aceste cheltuieli.

Suplimentar față de documentele prezentate în timpul Controlului fiscal, odată cu Punctul de vedere al contribuabilului, au fost depuse cu titlu

exemplificativ următoarele documente: factura .../15.05.2010 emisă de MSG OAO, raport privind serviciile prestate, contract nr. ... din 31.05.2006, detalii ale cheltuielilor efectuate (bilete de avion, viza de intrare in tara, facturi de cazare, chitanțe, ordine de deplasare, delegație, decont de cheltuieli etc) - Anexa 7 la punctul de vedere al contribuabilului, factura ... /15.04.2008 emisa de MSM OOO, contract nr. ... din 02.06.2006, detalii ale cheltuielilor efectuate (bilete de avion, viza de intrare in tara, facturi de cazare, chitanțe, ordine de deplasare, delegație, decont de cheltuieli etc) - Anexa 8 la punctul de vedere al contribuabilului, Prin documentele justificative anexate Punctului de vedere al contribuabilului se constata îndeplinirea cumulativă a celor două condiții de deductibilitate a acestor cheltuieli, respectiv serviciile au fost efectiv prestate și a fost dovedită necesitatea acestora raportat la nevoile societății.

3.7 Constatări referitoare la cheltuieli aferente pierderilor tehnologice care depășesc normele proprii de consum în sumă de ... lei cap.III.1.1.pct.5, cap. III.1.2 pct.1, cap. III.1.3 pct.2, cap. III.1.4 pct.1, cap. III.1.5 pct.3 din RIF

Petenta apreciază că organele de inspecție fiscală au considerat în mod nejustificat că pierderile tehnologice (diferența dintre consumurile efective si consumurile planificate) sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, argumentând în susținerea sa următoarele:

"Din datele tehnice, atât ale proiectantului cât și ale producătorului laminorului de sârmă, normele planificate pentru metal, energie electrica si gaz metan au fost următoarele (conform anexelor 9,10,11 la p.d.v.): Consum mediu de metal = ... Kg materie prima la ... Kg produs finit. Consum mediu energie electrica = ... kWh/to Consum mediu de gaz metan = ... Nm³/to"

"Consumul de metal dat inițial de către proiectant de ... kg/t, cu toate măsurile tehnico-organizatorice întreprinse de-a lungul anilor, s-a păstrat în aceleași limite datorită uzurii fizice și morale a utilajelor."

"Istoricul normei planificate de consum, de ... Kg/to, cu titlu de indicator propus de optimizare, incepe in anul 2009 prin stabilirea acestui indicator de optimizare ca fiind norma planificata de consum reflectata in hotarirea conducerii dar care trebuia aplicata impreuna cu programe de masuri tehnico-organizatorice, in dependenta de care angajații societății erau premiați."

"X aproba anual normele proprii de consumuri de metal, norme care sunt obligatorii si care au in vedere si pierderile ce pot apărea in procesul de producție. Aceste consumuri proprii obligatorii au fost stabilite având in vedere cartea tehnica a laminorului pentru sarma de otel. Tot anual, X aproba si o serie de norme de consum planificate, cu caracter de optimizare, in scopul identificării modalităților de eficientizare tehnica si tehnologica a producției, precum si indirect de stimulare a performantei individuale a salariaților, indicatori in raport cu care erau premiați angajații."

"Atât normele obligatorii cat si cele de optimizare sunt aprobate de Directorul general al X si luate la cunoștința de directorul financiar, directorul

tehnic, de directorul de producție etc. Precizăm ca X urmărește în mod curent încadrarea în normele proprii de consumuri de metal obligatorii (și nu cele de optimizare) în vederea stabilirii tratamentului fiscal al eventualelor pierderi rezultate din procesul de producție."

"În ceea ce privește consumul de energie electrică și gaz metan, datorită faptului că nu au fost modificări esențiale în construcția cuptorului cu propulsie și a părții de acționare electrică, normele de consum justificate sunt date de proiectantul utilajului.

Cât privește energia electrică, prin montarea a două motoare de ... Kwh a crescut energia consumată în cadrul procesului tehnologic. Lucrul mecanic necesar pentru a deforma o secțiune de 100x100 mm la rotund de 6 mm este mult mai mare decât pentru deformarea taglei de 80x80 mm, deci și energia necesară pentru a asigura acest lucru mecanic este mai mare."

"În situația analizată, norma proprie de consum derivă din cartea tehnică a laminorului pentru sarma de oțel, aplicând ajustările pentru uzură și adaptările la fluxul tehnologic, care după cum am arătat supra nu pot conduce decât la o majorare a consumurilor specifice, iar subscrisa a prezentat în probațiune, atât cu ocazia controlului fiscal cât și cu prilejul formulării prezentului punct de vedere cartea tehnică a laminorului pentru sarma de oțel (Anexele 9,10,11 la punctul de vedere al contribuabilului), modul de calcul a consumului specific pentru consumul tehnologic datorat uzurii și ajustării la fluxul tehnologic, care atrag incidența dispozițiilor pct. 23 lit. e), respectiv pct. 6 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fi scai, aprobat prin H.G. nr. 44/2004."

"Prin urmare, echipa de control fiscal a ignorat dovezile privind pierderile tehnologice determinate pe baza indicatorilor din cartea tehnică a laminorului pentru sarma de oțel, ajustate cu gradul de uzură și adaptările la fluxul tehnologic, în raport de care se stabilesc normele proprii de consum și deși a refuzat probatoriul contribuabilului, nu a dispus efectuarea unei expertize tehnice, pentru a verifica existența unor „indicii obiective” care să justifice coeficienții pierderilor tehnologice, iar sumele stabilite cu titlu de cheltuieli nedeductibile, nu au fost corect determinate prin raportare la situația de fapt și dispozițiile legale incidente. Doar prin raportare la „indicii obiective” se poate determina dacă pierderea tehnologică a fost supradimensionată, norma de consum fiind o realitate faptică care trebuie să se reflecte și din punct de vedere fiscal."

3.8. Constatări referitoare la nerecunoașterea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile prestate de SC MEEMD SRL în valoare de ... lei - cap. III.1.2. pct.2, cap III.1.3. pct. 1, cap III.1.4. pct. 2, cap III.1.5. pct. 1 din RIF

Petenta arată că organele de control au ignorat probele prezentate pentru justificarea necesității și prestării serviciilor și au interpretat și aplicat eronat prevederile legale.

În sinteză, argumentele invocate de petentă, că serviciile facturate de SC MEEMD SRL respectă prevederile legale de deductibilitate sunt următoarele:

"Autoritatea fiscala a făcut o interpretare si aplicare eronata a prevederilor punctului 41 din Normele de aplicare ale art. 11 din Codul Fiscal atunci când a constatat că "pentru serviciile facturate de SC MEEMD SRL, exclusiv societăților din cadrul Grupului M din România, nu poate fi cerută o remunerație având în vedere relația juridică dintre societăți" (pag. 15 din "RIF"). Precizam ca prin acest paragraf se dorește o transpunere in legislația domestica a punctului 7.10 din Liniile directoare OECD privind preturile de transfer si se refera la costurile acționarului (asa numitele „shareholding costs”) aferente activităților de tip shareholding si care sunt legate in principal de structura juridica a unui grup."

"Or, in cazul de fata, serviciile prestate de MEEMD se atribuie la categoria serviciilor suport, natura acestor servicii fiind alta decât cea de „shareholding activity". Mai mult, MEEMD nu are direct sau indirect calitatea de acționar al subscisei, n-a fost constituita de către societatea mama din grupul pentru controlul subsidiarelor, ci a fost constituita de subsidiarele din România pentru eficientizarea proceselor operaționale, astfel cum a fost detaliat expus supra."

"Cheltuielile cu serviciile de management activ reprezintă costurile salariate aferente persoanelor din conducerea Beneficiarului, salariați ai Executantului, care prestau serviciile conform unui program de munca complet la sediul Beneficiarului, cheltuieli suportate prin refacturare de către Beneficiar, asa cum s-a stabilit prin actul adițional din 27.03.2009 la Contractul nr. .../29.01.2009. După cum respectivele persoane cu funcții de conducere aveau un program de munca complet la sediul Beneficiarului, nu se aplica un tarif orar ci se deconta remunerația lunara a acestora, o formula mult mai avantajoasa pentru Beneficiar comparativ cu determinarea unui tarif orar având in vedere directorii prestau servicii exclusiv pentru Beneficiar, la sediul acestuia. "

"In perioada analizata cheltuielile cu serviciile de management activ reprezentau exclusiv cheltuielile cu salariile si contribuțiile sociale aferente ale persoanelor care dețineau, in temeiul unor contracte de mandat-delegare atribuții de conducere, funcția de directori cu atribuții delegate ai subscisei, respectiv Director General,Director Coordonator Dezvoltare, Investiții si Reparații, Manager Financiar,Director Control Risc, ...Șef Serviciu Gestiune Economica,Director General Adjunct Economic si Financiar si....Manager Imbunataire Procese."

"In considerarea particularităților serviciilor de management activ, expuse mai sus, concluzionam următoarele: remunerația fiecărui director cu atribuții delegate in cadrul societății Beneficiare avea o marime/catime fixa, fiind inclusa in contractul individual de munca incheiat cu Executantul, societatea Beneficiara deținând copiile acestora, serviciile au fost efectiv prestate, fiecare din directorii cu atribuții delegate avea un program complet de munca, desfasurandu-si activitatea zilnica la sediul Beneficiarului, necesitatea efectuării cheltielilor cu serviciile prestate de directorii cu atribuții delegate

deriva nemijlocit din atribuțiile funcționale delegate de Beneficiar în temeiul mandatului, enumerate pe larg în textul mandatului, fiind de neimaginat funcționarea unei societăți în lipsa unui director general, director financiar, director tehnic, în ceea ce privește dispozițiile pct.41 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitor la [art.11](#) alin.(2) din Codul fiscal, precizăm ca baza prestării serviciilor de management activ nu a reprezentat-o "relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor care stabilesc legăturile dintre entitățile afiliate" ci necesitățile Beneficiarului în gestiunea proceselor operaționale corespunzătoare, poziția directorilor delegați cu atribuții de conducere existând în organigrama societății (Anexa nr. 14 la punct de vedere al contribuabilului) și înainte de încheierea contractului nr.206/12.05.2010."

"În susținerea deductibilității serviciilor de consultanță, subscrișa a pus la dispoziția echipei de control fiscal documente justificative, care nu se rezumă doar la contracte, acte adiționale, situații de lucrări, și rapoarte de lucru, dar și acte aferente fiecărui proces operațional al societății (achiziții, vânzări, resurse umane, asistență juridică, asistență tehnică, securitate s.a.) prin care se face dovada participării nemijlocite și continue a prestatorului de servicii în activitatea de gestiune a societății."

"Lunar, Executantul emitea și transmitea către Beneficiar spre acceptare facturi fiscale, procese verbale de predare-primire a serviciilor de management activ, consultanță în afaceri și asistență de specialitate însoțite de documente justificative care fac dovada prestării serviciilor cât și legătura directă dintre acestea și obiectul de activitate al subscrisei." în susținerea punctului de vedere, contestatara face o prezentare a motivelor care au dus la decizia grupului de înființare a SC M.E.E.M.D. SRL cu enumerarea avantajelor pentru societățile românești din grupul X .

De asemenea pentru a justifica necesitatea și utilitatea serviciilor facturate de SC MEEMD SRL, petenta prezintă, în sumar, serviciile prestate de executant pentru fiecare proces operațional, după cum urmează :

i) servicii prestate în scopul aprovizionării societății X Câmpia Turzii SA cu materia primă.

ii) servicii prestate în scopul aprovizionării societății X Câmpia Turzii SA cu gaz și energie electrică.

iii) servicii prestate în scopul aprovizionării societății X Câmpia Turzii SA cu alte bunuri și servicii.

iv) servicii prestate în scopul desfacerii produselor finite și a deșeurilor rezultate în urma activității de producție a X Câmpia Turzii SA.

v) servicii de consultanță în materia relațiilor de muncă stabilite între angajați și X Câmpia Turzii SA.

vi) servicii prestate în scopul contractării unor credite bancare pentru finanțarea activității X Câmpia Turzii SA.

vii) servicii prestate în scopul diminuării riscurilor în activitatea de contractare comercială, precum și riscul fiscal.

3.9. Constatări referitoare la prețurile de transfer privind diminuarea pierderilor fiscale stabilite de Societate și a ajustării veniturilor aferente livrărilor între persoanele afiliate, prin stabilirea unor venituri suplimentare în suma de ... lei - cap. 4 din RIF

În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând ajustări ale prețurilor de transfer aferente livrărilor efectuate de petentă către persoane afiliate în perioada 2010 - 2012, petenta susține că autoritățile fiscale au ignorat prevederile fiscale specifice privind stabilirea prețurilor de transfer și a Liniilor directe privind prețurile de transfer emise de Organizația de Cooperare și Dezvoltare Economică (denumite în continuare „Liniile directe OCDE”).

Conform normelor metodologice la art. 11 alin. (2) privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a art. 6 privind Ordinul A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, autoritățile fiscale trebuie să ia în considerare Liniile directe OCDE atunci când analizează caracterul valorii de piață a tranzacțiilor intra-grup și efectuează ajustări ale prețurilor de transfer. În cazul de față, petenta susține că autoritățile fiscale au ignorat cu desăvârșire aceste prevederi, ceea ce a avut drept rezultat stabilirea unor ajustări ale prețurilor de transfer complet greșite și nesustenabile atât din punct de vedere economic, cât și privind modul de calcul, așa cum vom arata în cele ce urmează.

La punctul 3.9.1. din contestația formulată petenta arată că ajustările de prețuri de transfer efectuate de organele de inspecție fiscală conduc în mod nerezonabil la obținerea unui preț „ajustat” de vânzare de la Societate către partea afiliată semnificativ mai mare decât prețul la care respectiva parte afiliată revinde mai departe același produs către părți independente, preț de revânzare care prin definiție este considerat la valoarea de piață. Din punct de vedere economic, nu putem avea un preț de transfer „ajustat” care să fie mai mare decât prețul de piață.

3.9.2. Referitor la modul de aplicare de către autorități a metodei de prețuri de transfer TNMM (i.e. metoda marjei tranzacționale nete) care cere în mod explicit efectuarea analizei la nivelul celei mai puțin complexe dintre părțile implicate în tranzacție, petenta arată că în scopul stabilirii valorii de piață a livrărilor de produse de către aceasta către părțile afiliate, autoritățile fiscale au utilizat metoda TNMM (vezi pag. 75 din RIF), aplicând această metodă la un nivel agregat al tuturor veniturilor obținute de petentă din relația cu părțile sale afiliate, fără să ia în considerare profilul funcțional și de risc al acestora. Conform prevederilor legislației locale și Liniilor directe OCDE, metoda TNMM este unilaterală (i.e. one-side method) și presupune efectuarea analizei doar la nivelul uneia dintre părțile implicate în tranzacție (denumită în literatura de specialitate și parte testată).

3.9.3. Referitor la baza de cost ce a stat la calculul ajustărilor de prețuri de transfer de către autorități, în decursul perioadei analizate, petenta a înregistrat cheltuieli care au un caracter excepțional și care potrivit Liniilor Directoare OECD ar trebui să fie excluse din baza de cost ce stă la calculul ajustării de prețuri de transfer.

În plus față de aceste cheltuieli, autoritățile au inclus în baza de cost ce a stat la calculul ajustărilor de prețuri de transfer și cheltuielile care au fost considerate de acestea ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

Această abordare are ca rezultat dublă impozitare a acestor sume: pe de-o parte ele au fost considerate de către autorități ca și nedeductibile din punct de vedere fiscal iar pe de altă parte ele sunt incluse în ajustările de prețuri de transfer care au avut drept rezultat obținerea de venituri impozabile determinate ca urmare a aplicării metodei TNMM în stabilirea prețurilor de transfer.

Având în vedere cele de mai sus, petenta solicită excluderea acestor sume din calculul ajustărilor de prețuri de transfer.

3.9.4. Referitor la studiul de benchmarking întocmit de autorități în scopul determinării marjei de profit ce a stat la calculul ajustărilor de prețuri de transfer, în vederea determinării intervalului de piață pentru indicatorul „Net Cost Plus” determinat ca și raport între "Rezultat de exploatare" și Cheltuieli de exploatare" petenta arată că organele de inspecție fiscală au întocmit un studiu de benchmarking în baza de date Orbis, cu scopul de a identifica un eșantion de companii cu un profil funcțional și de risc similar cu al SC X Câmpia Turzii SA.

Cât privește entitățile comparabile selectate de autoritățile fiscale (12 în total) petenta arată că în eșantionul de companii au fost incluse 2 societăți care nu prezintă un grad de similitudine a profilului suficient pentru a fi considerate că entități independente comparabile, doua companii indicate în contestația formulată.

3.9.5. Referitor la afirmația autorităților privind baza de date TPSoft.ro, în scopul determinării marjei brute obținute de X Service România, petenta a apelat la baza de date online TPSoft.ro de unde a extras informații financiare cu privire la indicatorii „venituri din vânzarea mărfurilor” și „cheltuieli privind mărfurile”. În acest sens, petenta arată că autoritățile fiscale au menționat că "Sursa datelor pentru calculul Marjei brute din revânzare aferentă vânzărilor efectuate de X SERVICE ROMÂNIA SRL (pag. 27 din punctul de vedere este "baza de date TPSoft.ro", creată exclusiv pentru societatea Transfer Pricing Services (firma care a redactat în numele X pdv - partea cu DPT) și nu o baza de date neutră/independentă pentru cazul de față".

3.9.6. Nerespectarea principiului prevalenței fondului asupra formei

Mecanismul ajustării prețurilor de transfer reprezintă pârghia pusă la dispoziția autorităților fiscale în combaterea relocării profitului între societățile afiliate fie într-o jurisdicție cu care are o rată de impozitare mai mică, fie în arcul aceleiași jurisdicții, dar către o societate care înregistrează profituri impozabile în scopul diminuării acestora.

Din analiza rezultatelor financiare ale societăților afiliate rezidente (Anexa Informații Financiare Afiliati), cocontractanți în raport cu SC X Câmpia Turzii SA, în calitate de furnizor, petenta constată că majoritatea din acestea înregistrau în perioada 2010-2012 pierderi fiscale considerabile, iar unele din ele înregistrau venituri atât de ne semnificative încât lipseau de sens orice relocare a profitului. Astfel, este greu de imaginat, în opinia petentei, raționamentul relocării profitului în cadrul aceleiași jurisdicții fiscale, de exemplu pe tranzacțiile SC X Câmpia Turzii SA - X Service România SRL, în condițiile în care ultima pentru exercițiul financiar 2012 a înregistrat pierderi de 17.790.537,00, sau SC X Câmpia Turzii SA - COS Targoviste SA, în condițiile în care aceasta înregistra pierderi de 155.198.455,00 lei - în anul 2010, 133.495.504,00 lei - în anul 2011, 104.082.423,00 lei - în anul 2012 sau SC X Câmpia Turzii SA - MEEMD, în condițiile în care aceasta din urma în intervalul 2010-2012 a înregistrat profit doar în 2012 și acela în mărime de 7.527 lei.

II. Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală a fost stabilită în sarcina SC X X SA măsura diminuării pierderii fiscale cu suma de ... lei ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC ... /18.06.2015 asupra perioadei 01.01.2008 - 31.12.2012.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 17.06.2013 – 11.05.2015, în care inspecția a fost suspendată de la data de 03.03.2014 – 10.06.2014, conform RIF nr. F-MC ... /18.06.2015, pag. 3.

Inspecția fiscală a avut ca obiective verificarea următoarelor obligații fiscale:

- impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012,
- contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale, bugetul asigurărilor sociale de sanătate, bugetul fondului de somaj și fondurile speciale, pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012
- impozitul pe veniturile de natura salariilor aferent perioadei 01.01.2008 - 31.12.2012
- impozitul pe veniturile realizate de nerezidenți din România pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012
- taxa asupra activităților dăunătoare sănătății pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, în baza avizului de inspecție fiscală nr. .../13.06.2013 și s-a concretizat în Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 18.06.2015, în baza căruia s-a emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015.

Din verificarea efectuată privind modul de determinare a profitului impozabil și a impozitului pe profit, aferent perioadei 01.01.2008 - 31.12.2012, s-au constatat următoarele:

3.1 Constatările referitoare la cheltuielile cu casarea producției neterminate, în suma de ... lei - cap.III, 1.1., pct.1) din RIF

Organul fiscal, stabilește cheltuiala cu scoaterea din evidență a producției neterminate în sumă de ... lei ca fiind nedeductibilă la determinarea profitului impozabil aferent anului 2008, făcând referire la aplicarea art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și a pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin.(1) din Codul fiscal.

3.2. Constatările referitoare la cheltuieli cu casarea unor piese de schimb În sumă de ... lei - cap. III.1.1. pct. 2) din RIF

Organul fiscal, stabilește cheltuiala cu scoaterea din evidență a unor piese de schimb în sumă de ... lei ca fiind nedeductibilă la determinarea profitului impozabil aferent anului 2008, făcând referire la aplicarea art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și a pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin.(1) din Codul fiscal.

3.3. Constatări referitoare la cheltuielile cu servicii de reclamă și publicitate, în sumă de ... lei - Cap.III.1.1, pct.4) din RIF

În anul 2008, SC X Câmpia Tuzii SA a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu serviciile de reclamă și publicitate prestate de IA SRL. Conform anexelor la contractul încheiat între SC X Câmpia Tuzii SA și IA SRL, serviciile constau în servicii privind crearea de identitate vizuală și creație site web, publicitate ziare și publicații locale, publicitate online.

Organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal deoarece petenta nu a prezentat un contract scris între părți și documente justificative.

3.4. Constatări referitoare la cheltuielile cu scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate în sumă de ... lei - cap.III.1.2., pct.3) din RIF

Organele de inspecție fiscală au considerat că din aceste sume, un total de ... lei sunt nedeductibile, deoarece clienții în cauză nu îndeplinesc condițiile prevăzute de Codul Fiscal pentru a beneficia de deducerea cheltuielilor cu scoaterea lor din evidență.

3.5. Constatări referitoare la cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor de la persoanele afiliate, contractate pe o perioadă mai mare de un an de zile în suma de ... lei -cap.III.1.5.pct.2 din RIF

Organele de inspecție fiscală au stabilit că dobânzile aferente împrumuturilor de la persoanele afiliate, contractate pe o perioadă mai mare de

un an de zile în suma de ... lei, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent (ca urmare a depășirii gradului de îndatorare admis prin lege), deoarece s-au încălcat prevederile art.23 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 63 al Titlului II din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3.6 Constatări referitoare la cheltuieli cu servicii facturate de MSG AOA și MSM OOO în sumă totală de 1.276.780 lei – cap. III.1.1.pct.3, cap. III.1.1.pct.8, cap. III.1.2.pct.4, cap. III.1.2.pct.5, cap. III.1.3.pct.5, cap. III.1.3.pct.6, cap. III.1.4.pct.4, cap. III.1.4.pct.5, cap. III.1.5.pct.5 din RIF

În perioada 2008 - 2012, S.C. X Câmpia Turzii S.A a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate în baza facturilor primite de la MSG AOA și MSM OOO în sumă totală de 1.276.780 lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal argumentând că petenta nu a prezentat contractul în baza căruia au fost întocmite facturile și nici documente justificative care să ateste necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de consultanță .

3.7 Constatări referitoare la cheltuieli aferente pierderilor tehnologice care depășesc normele proprii de consum în sumă de ... lei cap.III.1.1.pct.5, cap. III.1.2 pct.1, cap. III.1.3 pct.2, cap. III.1.4 pct.1, cap. III.1.5 pct.3 din RIF

Organele de inspecție fiscală au considerat că pierderile tehnologice (diferența de consumurile efective și consumurile planificate) sunt cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, având în vedere cadrul legal incident și anume: pe de o parte prevederile art. 21 alin. 1 din Codul fiscal conform căruia "*Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare*", dar și prevederile pct 23 din normelor de aplicare ale acestui articol conform căruia „*sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele: (...) e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu*".

3.8. Constatări referitoare la nerecunoașterea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile prestate de SC MEEMD SRL în valoare de ... lei - cap. III.1.2. pct.2, cap III.1.3. pct. 1, cap III.1.4. pct. 2, cap III.1.5. pct. 1 din RIF

Urmare a verificării efectuată asupra modului de constituire și stabilire de către petentă a bazei impozabile și respectiv a impozitului pe profit datorat pentru anii fiscali 2009-2012, organul fiscal a constatat că cheltuielile cu serviciile de consultanță și asistență de specialitate facturate în anul 2009-2012

de persoana juridică afiliată SC MEEMD SRL (denumită, în cele ce urmează "MEEMD") în sumă de ... lei, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au considerat că documentele prezentate nu sunt în măsură să justifice necesitatea și prestarea serviciilor, având în vedere faptul că, dacă petenta nu beneficia de serviciile SC MEEMD SRL, aceste documente erau necesare a fi întocmite prin specificul activității fiecărui departament, în condițiile în care SC MEEMD SRL avea calitatea de administrator al S.C. X Câmpia Turzii S.A valoarea serviciilor facturate poate fi considerată o formă de creditare a administratorului, în conformitate cu prevederile art.144⁴, alin.(1), lit.b) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale.

3.9. Referitor la prețurile de transfer privind diminuarea pierderilor fiscale stabilite de petentă și a ajustării veniturilor aferente livrărilor între persoane afiliate, prin stabilirea unor venituri suplimentare în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

În cuprinsul cap. Capitolul IV al RIF este analizat Dosarul prețurilor de transfer (pag. 40 – 52).

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată ponderea achizițiilor de țagă și sârmă laminată de la afiliați în totalul cheltuielilor de exploatare a fost de 78% în 2008, 25% în 2009, 69% în 2010, 72% în 2011 și 56% în 2012, iar ponderea veniturilor din totalul livrărilor către afiliați în totalul veniturilor din exploatare a fost de 8% în 2008, 26% în 2009, 46% în 2010, 70% în 2011 și 69% în 2012.

Având în vedere ponderea achizițiilor și livrărilor de bunuri și servicii de/la firmele afiliate dublat de faptul că în exercițiile financiare 2009 – 2012 petenta a înregistrat pierderi fiscale în sumă totală de lei, organele de inspecție fiscală, cu adresa nr. .../26.06.2013 a solicitat petentei întocmirea dosarului prețurilor de transfer (DPT).

Din analizarea DPT, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

- petenta nu a stabilit un eșantion comparabil de companii independente, în baza cărora să se determine intervalele maxime/minime (cuartilele), intervale care să fie comparate cu cele ale societății testate
- compararea s-a efectuat în baza prețurilor fixe de vânzare, fără niciun fel de referire la costurile implicate;
- metoda aleasă de petentă (metoda comparăm prețurilor - CUP) nu este adecvată activității desfășurate și nu a fost aplicată corect;
- informațiile cuprinse în dosarul prețurilor de transfer prezentat de petentă nu permit, conform procedurii stabilite la art. 2 din Anexa 1 la O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, stabilirea intervalului de comparare, respectiv stabilirea unei valori mediane a

intervalului de comparare și nici a mediei aritmetice a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare, pentru reflectarea prețului de piață.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prețurilor de transfer practicate de petentă cu persoanele afiliate, detaliată la subcap. 3.3 din RIF utilizând metoda **COST – PLUS**, respectând următoarele etape:

- stabilirea eșantionului de societăți independente comparabile, prin interogarea bazei de date ORBIS (subcap. 3.3.1);
- stabilirea valorii mediane a marjei de profit a societăților selectate în eșantion (subcap. 3.3.2) ;
- verificarea prețurilor de transfer practicate de societate în tranzacțiile cu persoanele afiliate și ajustarea veniturilor societății, în baza indicatorilor economico-financiar înregistrați de societate (subcap. 3.3.3).

Ulterior prezentării punctului de vedere al petentei și analizării acestuia de către organele de inspecție fiscală, a fost examinată utilizarea unei metode care analizează profitul net, respectiv **metoda marjei tranzacționale nete** (TNMM), concluzia finală fiind aceea că metoda marjei tranzacționale nete este cea mai indicată pentru analiza vânzărilor efectuate de X CÂMPIA TURZII SA către persoane juridice afiliate, indicatorul de profitabilitate utilizat în cadrul analizei este **rata rentabilității costurilor totale** (RRTC).

În concluzie, pe baza celor constatate și în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor S.C. X CÂMPIA TURZII SA în vederea respectării principiului valorii de piață din tranzacțiile acesteia cu societățile afiliate, din perioada 2008 - 2012, veniturile impozabile ale petentei în perioada 2008-2012 fiind majorate cu suma de ... lei, astfel:

- pentru anul 2008: ajustare venituri - 0 lei;
- pentru anul 2009: ajustare venituri - ... lei;
- pentru anul 2010: ajustare venituri - ... lei;
- pentru anul 2011: ajustare venituri - ... lei;
- pentru anul 2012: ajustare venituri - ... lei.

În concluzie, ca urmare a analizei argumentelor petentei expuse în punctul de vedere, inspecția fiscală a stabilit în sarcina acesteia diminuarea pierderii fiscale cu suma totală de ... lei, după cum urmează:

- exercițiul financiar 2008 - ... lei
- exercițiul financiar 2009 - ... lei
- exercițiul financiar 2010 - ... lei
- exercițiul financiar 2011 - ... lei
- exercițiul financiar 2012 - ... lei.

Urmare celor constatate cu ocazia inspecției fiscale parțiale, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC ... /18.06.2015, în baza căruia a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015, contestată, prin care s-a dispus în sarcina petentei măsura ca

la calculul impozitului pe profit aferent anului 2015 să înregistreze în evidența contabilă și fiscală diminuarea pierderii fiscale în sumă de ... lei stabilită de inspecția fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC ... /18.06.2015.

III. S.C. X CÂMPIA TURZII S.A cu sediul în ... , jud. Cluj, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr., are cod unic de înregistrare RO ... , și are ca obiect principal de activitate „Producția de ” – cod CAEN

IV. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.A.M.C. au stabilit în sarcina petentei obligația diminuării pierderii fiscale cu suma totală de ... lei.

Referitor la capătul de cerere privind constatarea nulității absolute a dispoziției contestate pe motivul neemiterii în prealabil a unei decizii de ajustare potrivit dispozițiilor art. 93² din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Conform O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 209

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 se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;

(...)

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.

(3) Contestațiile formulate de cei care se consideră lezați de refuzul nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal se soluționează de către organul ierarhic superior organului fiscal competent să emită acel act.

(3¹) Competența de soluționare a contestațiilor prevăzută la alin. (1) se poate delega altui organ de soluționare prevăzut la alin. (1), în condițiile stabilite prin ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Contestatorul și persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației sunt informați cu privire la schimbarea competenței de soluționare a contestației.”

Examinând dispoziția legală conținută de art. 205 alin. (2) Cod procedură fiscală prin prisma competențelor conferite D.G.R.F.P. Timișoara art. 209 alin. (1) și (3¹), se constată că D.G.R.F.P. Timișoara nu are competența soluționării contestațiilor formulate de petenți în legătură cu lipsa unor acte administrativ fiscale, conform alin. (3) al art. 209 Cod procedură fiscală „*Contestațiile formulate de cei care se consideră lezați de refuzul nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal se soluționează de către organul ierarhic superior organului fiscal competent să emită acel act.*”.

Pe cale de consecință se constată necompetența materială a D.G.R.F.P. Timișoara în legătură cu acest capăt de cerere, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 5.1 din OPANAF nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”

În condițiile în care se află în prezența „*refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal*” reglementat la alin. (3) al art.209, persoanele lezate au posibilitatea de a se adresa organului ierarhic superior organului fiscal competent în emiterea deciziei de ajustare.

Cu privire la aspectul că, prin contestația formulată, S.C. X X S.A. contestă și Raportul de inspecție fiscală nr. F - MC ... /18.06.2015 încheiat de DGAMC, se reține că potrivit art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Astfel, potrivit art.85 și art.109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

Art.109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Din prevederile legale invocate rezultă că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

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

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

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

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

Totodată, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F. nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se precizează:

“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

CAP. 7 - Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății.”

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

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

Luând în considerare contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC ... /18.06.2015, D.G.R.F.P. Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlurilor de creanță, respectiv împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC ... /18.06.2015, la baza emiterii acestora de către DGAMC, stând Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC ... /18.06.2015.

3.1 Referitor la cheltuielile cu casarea producției neterminate, în suma de ... lei – (cap. III, 1.1., pct.1 din RIF), se rețin următoarele:

În fapt, în anul 2008 ca urmare a unor avarii pe fluxul de fabricație la secțiile Cabluri de Tracțiune, TOT2 și TOT3, o parte din producția aflată în curs de execuție a fost rebutată, respectiv a fost retrasă din procesul de producție și predată la magazie pentru valorificare. Astfel, SC X Câmpia Turzii SA în baza Bonurilor de predare a înregistrat în evidența contabilă în contul 7588 "Alte venituri de exploatare", venituri impozabile. Respectiv stocuri au fost ulterior valorificate prin vânzare ca fier vechi sau ca alte deșeuri. Petenta, în vederea justificării casărilor efectuate, a prezentat Anexa 1 la punctul de vedere al contribuabilului (PV casare aferent, nota contabilă de casare, nota contabilă de valorificare și factura aferentă).

Ulterior, petenta arată că deoarece aceste stocuri nu se mai puteau utiliza în cadrul societății au fost valorificate la terți realizându-se astfel venituri impozabile în sumă de lei. Aceste tranzacții sunt reflectate în Anexa 4 la contestație.

În drept, în cazul mijloacelor fixe, conform pct. 71⁶ alin 2 din Normele de aplicare ale art. 24 alin 15 din Codul fiscal, casarea este definită astfel: *„Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.”* Conform pct. 71⁶ alin 2 din Normele de aplicare ale art. 24 alin 15 din Codul fiscal *„cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”*

Din documentele prezentate (inclusiv anexa 4 la contestație) nu rezultă în mod cert dacă produsele casate au fost valorificate. Cu toate că s-au prezentat facturi privind vânzarea de produse reziduale, contrar afirmațiilor contestatorului, din documentele prezentate nu s-a putut face legătura/corelația dintre cantitățile de produse casate și cantitățile de produse reziduale vândute, datorită următoarelor considerente:

Pe facturi, așa cum rezultă și din anexa 4 la contestație, cantitățile totale sunt, în majoritatea cazurilor, mai mari decât cantitățile de produse casate. Exemplu: în baza facturii nr. .../29.02.2008, s-a vândut ... kg deșeu, din care petenta precizează că kg fac parte din producția neterminată casată. Având în vedere faptul că facturile și celelalte documente au fost prezentate la discuția finală, inspecția fiind încheiată la data discuției finale (a se vedea în acest sens, art. 107, alin. 5 Cod procedură fiscală, care precizează că data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală) inspecția fiscală verificând informațiile conținute de anexa 4 la contestație a arătat că din coroborarea acestora cu starea de fapt constatată în timpul inspecției fiscale nu se confirmă realitatea acestora.

Astfel produsele din producția neterminată, nu fac parte din categoria mijloacelor fixe, așa cum acestea sunt definite la art.7, pct.16, Cod fiscal, în consecință, în acest caz nu se pot aplica prevederile art. 24, alin 15 din Codul fiscal.

Pe de alta parte, „producția neterminată” care face obiectul pct.1, cap.III 1.1. din raportul de inspecție fiscală, intră în categoria stocurilor degradate. Conform prevederilor art. 21, alin.4, lit.c) Cod fiscal, cheltuielile privind stocurile degradate, neimputabile, pentru care nu există o poliță de asigurare, scoase din evidență de societate pe baza unui proces verbal de casare, sunt cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală în mod corect și legal a considerat cheltuielile cu casarea producției neterminate, în suma de ... lei ca fiind nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, diminuarea pierderii fiscale a petentei cu acestea fiind fundamentată sub aspect legal.

3.2. Referitor la cheltuielile cu casarea unor piese de schimb în sumă de ... lei – (cap. III1.1. pct. 2 din RIF), se rețin următoarele:

În fapt, în anul 2008, X a înregistrat cheltuieli cu scoaterea din evidență a unor stocuri reprezentând piese de schimb în sumă totală de ... lei. Respectiv stocuri au fost ulterior valorificate prin vânzare ca fier vechi. Petenta a atașat documente în vederea justificării casărilor efectuate - Anexa 2 la punctul de vedere al contribuabilului (PV casare aferent, notă contabilă de casare, notă contabilă de valorificare și factura aferentă). Ulterior, deoarece aceste stocuri nu se mai puteau utiliza în cadrul societății au fost valorificate la terți realizându-se astfel venituri impozabile în suma de ... lei. Din anexa 5 la contestația formulată rezultă că a fost predată cantitatea de ... kg deșeu și a fost vândută tot aceeași cantitate.

În drept, art. 7 pct. 16, art. 24 alin. 15 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

“ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

16. mijloc fix - orice imobilizare corporală, care este deținută pentru a fi utilizată în producția sau livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriată terților sau în scopuri administrative, dacă are o durată normală de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

ART. 24 Amortizarea fiscală

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31

decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizată, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”

Din documentele prezentate de petentă în motivarea contestației, nu rezultă în mod cert faptul că, produsele casate au fost valorificate (cu toate că s-au prezentat facturi privind vânzarea de produse reziduale, din documentele prezentate nu s-a putut face legătura/corelația dintre cantitățile de produse casate și cantitățile de produse reziduale vândute). Practic, ne aflăm în aceeași situație ca și la pct.3.1., respectiv contestatorul prezintă o situație de sinteză care, în opinia sa atestă valorificarea pieselor de schimb casate dar, nu aduce în motivarea pretențiilor sale, suficiente documente care să demonstreze acest fapt, în condițiile în care echipa de inspecție fiscală comparând datele petentei din Anexa 5 la contestație, cu informațiile conținute de starea de fapt constatată în timpul inspecției fiscale nu a confirmat veridicitatea acestora.

Piesele de schimb care fac obiectul constatărilor de la cap.111,1.1 .pct.2, nu fac parte din categoria mijloacelor fixe, așa cum acestea sunt definite la art.7, pct.16 din Codul fiscal.

În consecință, în acest caz nu se pot aplica prevederile art. 24, alin 15 din Codul fiscal, motiv pentru care în mod corect și legal constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la aceste cheltuieli sunt temeinice.

3.3. Referitor la cheltuielile cu servicii de reclamă și publicitate, în sumă de ... lei – (Cap.III, 1.1, pct.4 din RIF), se rețin următoarele:

În fapt, în anul 2008, X a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu serviciile de reclamă și publicitate prestate de IA SRL. Conform anexelor la contractul încheiat între X și IA SRL, serviciile constau în servicii privind crearea de identitate vizuală și creație site web, publicitate ziare și publicații locale, publicitate online.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că la punctul de vedere prezentat ca urmare a discuției finale, petenta a atașat ca documente justificative o copie neautentificată a Contractului pentru servicii de consultanță și asistență în marketing, nr. .../12.03.2008, încheiat cu SC IA SRL. Inspecția fiscală fiind încheiată la data discuției finale, data la care contestatorul a prezentat contractul, echipa de inspecție fiscală a fost în imposibilitate de a verifica această copie cu originalul documentului justificativ (contestatorul ar fi trebuit să prezinte originalul contractului sau o copie autentificată a acestuia).

Cu toate că, în conformitate cu pct. 2.1. din contract, unde se prevede că furnizorul va asigura pentru beneficiar serviciile menționate în anexele la contract, din documentele justificative prezentate, nu rezultă că aceste servicii s-au și realizat. Mai mult, nu s-au prezentat nici anexele la contract și/sau oricare alt document care să ateste care sunt serviciile (concret) de prestat/prestate.

În drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile art. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația sa probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora. Deoarece contractul încheiat nu se poate constitui ca document primar în emiterea facturilor de prestări de servicii, petenta are obligația deținerii unor documente care să ateste punerea în executare a contractului și în mod concret în ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate între părți astfel încât autoritatea fiscală să poată stabili limita cuantumului acestora raportat la valoarea de piață a serviciilor similare, modul de cuantificare al serviciilor în vederea facturării acestora, precum și dacă acestea au fost efectuate în scopul dezvoltării activității și promovării relațiilor comerciale cu diverși clienți și furnizori. Simpla încheiere a unui contract, care a stat la baza

emiterii unor facturi fiscale și care ar fi trebuit să reprezinte voința juridică a părților privind prestarea unor servicii, nu reprezintă o condiție suficientă pentru a demonstra că aceste servicii au fost efectiv realizate de către prestator și că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile, motiv pentru care se constată că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au stabilit că aceste **cheltuieli cu servicii de reclamă și publicitate nu sunt deductibile la determinarea masei impozabile a profitului.**

3.4. Referitor la cheltuielile cu scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate în suma de ... lei – (cap.III.1.2., pct.3 din RIF), se rețin următoarele:

În fapt, în baza ordinului directorului general al societății, nr. DG/470 din 7 decembrie 2009, s-a procedat la scoaterea din evidență a creanțelor comerciale neîncasate în sumă totală de 938.076 lei și trecerea acestora pe cheltuieli prin înregistrarea în contul contabil 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”.

În drept, art. 21 alin. 2, lit. n), Legea 571/2003 privind Codul fiscal:
„Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...)

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești; (...)"

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv cele prezentate în Anexele 6 și 7 la contestație, rezultă că acestea nu conțin informații noi, care să confirme cu puterea evidenței că firma W, înscrisă în Anexa 2 la procesul verbal .../02.12.2009 (creanțele societăților menționate în această anexă au fost scoase din evidența contabilă în baza Ordinului DG 470/17.12.2009) este una și aceeași cu, W și, Astfel, numărul de identificare al dosarului aflat pe rolul instanței din România, respectiv nr./11.06.2002, nu apare în niciun document prezentat de petentă, motiv pentru care pretențiile sale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

3.5. Referitor la cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor de la persoanele afiliate, contractate pe o perioadă mai mare de un an de zile în sumă de ... lei - cap.III.1.5.pct.2 din RIF, se rețin următoarele:

În fapt, X a încheiat în data de 12 octombrie 2012 un contract de împrumut cu persoana afiliată MIH GmbH. Conform contractului împrumutul trebuia acordat până la data de 18 octombrie 2012 și trebuia rambursat până la data de 18 octombrie 2013.

Pentru anul 2012 gradul de îndatorare al petentei a fost negativ.

În drept, Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

ART. 23

(...)

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.”

coroborat cu pct. 63 din Normele de aplicare ale art. 23 din Codul fiscal,

„Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art. 23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care exista prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.”

Conform extrasului de cont nr.8, împrumutul s-a acordat în două tranșe, prima tranșă fiind virată în contul societății în data de 12.10.2012 (41.600.000 EUR), iar a doua tranșă în data de 16.10.2012 (6.970.000 EUR); cu toate că, în contractul de împrumut cu persoana afiliată MIH GmbH. se stipulează că, împrumutul se va restitui integral până în data de 18 octombrie 2013, din evidențele contabile rezultă că, până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, nu s-a returnat nici o sumă din acest împrumut, astfel că în cauză devin incidente dispozițiile pct. 63 din Normele de aplicare ale art. 23 din Codul fiscal care precizează: *„(...) în capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care exista prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.”*, rezultând că în organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal.

3.6 Referitor la cheltuielile cu servicii facturate de MSG AOA SI MSM OOO in suma totala de lei – cap. III.1.1.pct.3, cap. III.1.1.pct.8,

cap. III.1.2.pct.4, cap. III.1.2.pct.5, cap. III.1.3.pct.5, cap. III.1.3.pct.6, cap. III.1.4.pct.4, cap. III.1.4.pct.5, cap. III.1.5.pct.5 din RIF, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 2008 - 2012, X a înregistrat cheltuieli cu serviciile prestate în baza facturilor primite de la MSG AOA și MSM OOO în sumă totală de ... lei.

Suplimentar față de documentele prezentate în timpul controlului fiscal, odată cu Punctul de vedere al contribuabilului, au fost depuse cu titlu exemplificativ următoarele documente: factura .../15.05.2010 emisă de MSG OAO, raport privind serviciile prestate, contract nr. ... din 31.05.2006, detalii ale cheltuielilor efectuate (bilete de avion, viza de intrare în țară, facturi de cazare, chitanțe, ordine de deplasare, delegație, decont de cheltuieli etc) - Anexa 7 la punctul de vedere al contribuabilului, factura ... /15.04.2008 emisă de MSM OOO, contract nr. ... din 02.06.2006, detalii ale cheltuielilor efectuate (bilete de avion, viza de intrare în țară, facturi de cazare, chitanțe, ordine de deplasare, delegație, decont de cheltuieli etc.) - Anexa 8 la punctul de vedere al contribuabilului.

În drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile art. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv

existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Documentele prezentate de petentă pentru justificare prestării și necesității acestor servicii nu demonstrează că aceste servicii au fost necesare și au fost prestate efectiv.

Contractele, prezentate de petentă la discuția finală, au fost încheiate cu cele două firme în anul 2006 cu valabilitate până în anul 2007, iar pentru perioada supusă inspecției nu au fost prezentate acte adiționale de prelungire ale contractelor.

Documentele prezentate constau în facturi, documente de transport, cazare, dispoziții de plată externe, ordine de deplasare, delegații, deconturi de cheltuieli efectuate de persoane nerezidente, angajați ai MSM OOO și MSG OAO.

Prestarea efectivă a serviciilor facturate de cele două firme din grupul X , nu s-a concretizat în documente specifice (de management, respectiv consultanță: rapoarte, studii, proceduri, etc.) care să se adreseze direct activității de bază a beneficiarului.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt prevăzute la articolele de lege mai sus menționate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având și obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Astfel, sunt anumite elemente de fapt care au condus la determinarea de către organele de inspecție fiscală a stării de fapt fiscale și care nu au fost motivate de petentă, deși sunt de natură să contureze faptul că, în fapt, aceste servicii nu au fost efectiv prestate, nefiind deci efectuate și ca atare nici nu era necesară efectuarea cheltuielii deductibile de lei.

Primul element constă în faptul că deși au fost prezentate de petentă la discuția finală contracte, acestea au fost încheiate cu cele două firme în anul 2006 cu valabilitate până în anul 2007, iar pentru perioada supusă inspecției nu au fost prezentate acte adiționale de prelungire ale contractelor, astfel că prin înregistrarea cheltuielii deductibile în cuantum de lei a denaturat masa impozabilă a profitului cu consecința majorării pierderii fiscale.

Al doilea element este în legătură cu relațiile de afiliere ale petentei cu cele două firme din grupul X , respectiv MSM OOO și MSG OAO, aspecte ce conturează în mod evident interese comune, element de natură a determina concluzia că în mod evident serviciile prestate în baza facturilor primite de la MSG AOA și MSM OOO în sumă totală de lei, fără existența unor înscrisuri de natura mijloacelor de probă care să ateste realitatea acestora.

Pretenția petentei ca această sumă să fie considerată de organele fiscale drept cheltuială deductibilă care influențează pierderea fiscală, nu are suport legal, în condițiile în care nu este îndeplinită condiția esențială prevăzută de art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul Fiscal, și anume ca prestările de servicii să fie efectiv realizate. Aceasta și din perspectiva altei condiții, prevăzute de această dată de norma de punere în aplicare a art. 21 alin. 4 lit. m din Codul Fiscal, respectiv pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Documentele prezentate de petentă în motivarea necesității efectuării acestor cheltuieli deductibile și care în accepțiunea sa constituie documente justificative pentru înregistrarea cheltuielilor în evidența contabilă, nu fac dovada realității, necesității și oportunității acestor servicii, condiție obligatorie pentru exercitarea deducerii cheltuielilor respective la calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală procedând în mod corect la stabilirea sumei de lei reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate în baza facturilor primite de la MSG AOA și MSM OOO ca fiind nedeductibilă la determinarea profitului impozabil.

3.7 Referitor la cheltuieli aferente pierderilor tehnologice care depășesc normele proprii de consum în sumă de ... lei cap.III.1.1.pct.5, cap. III.1.2 pct.1, cap. III.1.3 pct.2, cap. III 1.4 pct.1, cap. III.1.5 pct.3 din RIF, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a diminuat masa impozabilă a profitului cu valoarea pierderilor tehnologice care au depășit consumurile planificate cuprinse în documentele de gestiune internă, respectiv balanțele de metal și materiale întocmite lunar de petentă.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Deși contestatara în motivarea sa invocă faptul că norma de consum de țagă de kg/t dată de proiectant s-a păstrat în aceleași limite de-a lungul anilor, conform documentelor de gestiune internă, producția realizată era raportată lunar la consumurile planificate de societate, respectiv la normele de consum stabilite de petentă, având caracter de optimizare și nu la normele de consum instituite de proiectant ca fiind obligatorii.

Motivarea contestatarii că normele de consum planificate, cu caracter de optimizare aveau scopul de a identifica modalitățile de eficientizare tehnică și tehnologică a producției și de stimulare a performanțelor individuale a salariaților, nu are suport legal în condițiile în care conform prevederilor Codului fiscal, organul de inspecție fiscală poate solicita efectuarea unei expertize tehnice, pentru modificare normei de consum, numai dacă sunt indicii obiective că pierderile tehnologice au fost supradimensionate, ceea ce echipa de inspecție fiscală nu a considerat că este necesar, drept pentru care a luat în considerare normele de consum ale petentei, respectiv consumurile planificate din documentele de gestiune internă ale petentei.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 243 din Legea nr. 134 din 1 iulie 2010 privind Codul de procedură civilă „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, *concluzia care se impune*, una naturală și de o implacabilă logică juridică, *este aceea că sarcina probei revine contestatarului.*

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

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

Având în vedere cele prezentate și faptul că petenta nu a precizat motivele de drept de natură a susține pretențiile din contestația formulată și nici nu a indicat ca dovezi pe care să-și întemeieze contestația, coroborat cu faptul că organul de soluționare este limitat să răspundă doar la solicitările părților - art. 213 alin. 1 Cod procedură fiscală, republicat “*Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*”, în cauză se va face aplicațiunea pct. 2.5 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizat, în cauză fiind incidente dispozițiile pct.11.1 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv:

„ 11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

deoarece petenta nu a prezentat argumente de drept susținute cu documente justificative de natura mijloacelor de probă care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 65 și următoarele reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilei.

Referitor la invocarea de către petentă a nelegalității constatărilor referitoare la cheltuielile aferente pierderilor tehnologice care depășesc normele proprii de consum (pct. 3.7. din Contestație, cap.III.1.1.pct.5, cap. III 1.2 pct.1, cap. III 1.3 pct.1, cap. III.4 pct.1, cap. III.5 pct.1 din "RIF"), se constată următoarele:

Urmare completării depuse de petentă (Adresa SC X X SA nr. .../07.12.2015, înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr. .../14.12.2015) în considerarea dispozițiilor art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra acestora completând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../18.06.2015 la data de 25.01.2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../10.02.2016.

Referitor la cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspecție aferente pierderilor tehnologice care depășesc normele proprii de consum, la pct. I din completarea contestației, petenta afirmă că inspecția fiscală a ignorat limitele maxime de consum fundamentate pe documentația tehnică, folosind drept pretext indicatorii de consum pentru a considera nedeductibile consumurile specifice care depășesc acești indicatori, deși se încadrează în limitele maxime de consum admisibile astfel cum sunt stabilite de documentația tehnică.

În concluzie, petenta subliniază faptul că „daca Subscrisa, distinct de normele de consum stabilite în documentația tehnică ale producătorului și proiectantului, planifică indicatori de consum și respectiv măsuri organizatorico-tehnice în scopul optimizării activității și a reducerii costurilor de producție, în dependentă de realizarea cărora stabilea norme de consum- ținta, nu înseamnă ca consumul de otel, energie electrică, gaz metan, apă, care se încadrau în valorile din documentația tehnică, dar depășeau indicatorii de optimizare, nu "sunt necesare pentru fabricarea unui produs", important fiind ca aceste pierderi să fie recuperate prin prețul produselor finite vândute.”

Raportând susținerile petentei la starea de fapt constatată conform documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

La solicitarea echipei de inspecție fiscală, de a prezenta normele de consum proprii la laminorul de sarma, petenta a pus la dispoziție Normele de consum la secția Laminorul de sarma, norme de consum care au stat la baza stabilirii diferențelor suplimentare. Conform acestor norme de consum, consumul mediu propriu normat de tagla la laminorul de sarma este de 1.040 kg tagla/tona produs finit.

Ulterior, după ce, conform art. 107, alin.1, Cod procedură fiscală, petenta a fost informată cu privire la constatările privind depășirea normelor de consum proprii, aceasta a prezentat (numai pentru anii fiscali 2010 și 2011) documentele „norme de consum cu caracter obligatoriu”, care conform susținerilor petentei, ar fi fost aprobate de conducerea societății prin ordinele directorului general nr.../04.01.2010 și nr..../03.01.2011. În baza acestor norme cu „caracter obligatoriu”, consumul propriu normat de tagla la laminorul de sarma este de8 kg tagla/tona produs finit. Conform ordinelor directorului general, nr. .../04.01.2010 și nr./03.01.2011, normele de consum prezentate la începutul inspecției fiscale, (norme care au fost stabilite de departamentul tehnic al societății) ar fi de fapt norme cu „caracter de optimizare” a consumului.

De reținut este faptul ca, pentru anii fiscali 2008 și 2009, nu au fost prezentate ordine similare ordinelor directorului general, nr.../04.01.2010 și nr..../03.01.2011, din care să rezulte că și pentru acești ani au existat de a face cu două tipuri de norme de consum („de optimizare” și „cu caracter obligatoriu”).

Astfel, conform adresei de depunere a noilor înscrisuri rezultă că, petenta se referă la normele de consum comunicate inițial echipei de inspecție fiscale, ca fiind „indicatori planificați de consum”. În accepțiunea petentei, acești

„indicatori planificați de consum” au fost reglementați, în scopul optimizării activității de producție.

Cu toate că, prin prisma dispozițiilor ordinelor directorului general, nr. .../04.01.2010 și nr. /03.01.2011, norma de ... kg tagla/tona produs finit este „cu caracter obligatoriu”, din documentele prezentate de petentă (balanța de metal și balanța cu materiale, anexele 27 și 29 din RIF) privind înregistrarea în evidențele contabile a consumului de tagla efectiv realizat, s-a constatat că norma de consum inițial prezentată (aceea care ulterior a fost denumită „cu caracter de optimizare”), respectiv norma de ... kg tagla/tona produs finit, a stat la baza înregistrărilor contabile. De reținut este faptul că, deși este cu „caracter obligatoriu”, norma de kg tagla/tona produs finit nu a fost evidențiată în contabilitatea petentei, rămânând până la urmă o normă cu caracter declarativ, balanțele de metal și alte documente specifice fiind întocmite în baza normei de kg tagla/tonă produs finit.

Referitor la argumentele petentei, respectiv că norma proprie de consum de metal, cu „caracter de obligativitate” a fost stabilită de aceasta la valoarea de kg/tona de tagla având în vedere factori tehnici obiectivi, laminorul fiind de mult dat în exploatare, de reținut sunt următoarele aspecte:

În perioada ulterioară punerii în exploatare, laminorul a avut parte de modificări importante (recondiționări și modernizări), care au dus la îmbunătățirea parametrilor tehnico economici, în sensul scăderii consumului de tagla. De exemplu, conform Procesului verbal nr. din 6 octombrie 2008 (**Anexa nr. 1** a inspecției fiscale transmisă împreună cu punctul de vedere al acestora conform art. 213 alin. 4 Cod procedură fiscală), aprobat de directorul general al societății, s-a propus și aprobat „reconstrucția părții din spate” a laminorului, unul din scopurile principale ale modernizării fiind, conform pct.2.3.1. din proces, reducerea consumului de metal. Astfel, în urma acțiunilor succesive de modernizare înregistrate, conform Fisei mijlocului fix aferentă laminorului (**Anexa nr. 2** a inspecției fiscale transmisă împreună cu punctul de vedere al acestora conform art. 213 alin. 4 Cod procedură fiscală), numai în perioada 24.12.2007 - 31.05.2010, valoarea de inventar a laminorului a fost majorată cu suma totală de 22.253.450,45 lei. În acest sens, sunt relevante o parte din recepțiile modernizărilor (**Anexa nr. 3** a inspecției fiscale transmisă împreună cu punctul de vedere al acestora conform art. 213 alin. 4 Cod procedură fiscală - Procesele verbale de recepție nr. .../24.12.2007 și /30.04.2010).

Cu privire la înscrisurile noi prezentate de petentă în anexele nr. 1, 2 și 3 la adresa cu care aceasta a completat contestația, se rețin următoarele:

- majoritatea datelor și documentelor prezentate (exemplu; documentația tehnică a laminorului de sarma) au un pronunțat caracter tehnic;
- celelalte date prezentate, care se referă la „gradul de îndeplinire a măsurilor organizatorico-tehnice”, la analiza „producției laminate”, sunt date specifice managementului societății, care nu au relevanță în acest caz.

Constatările inspecției fiscale s-au bazat pe datele cuprinse în documentele de gestiune internă întocmite lunar de petentă (balanța de metal, balanța de materiale) care erau avizate și semnate de persoane din conducerea societății (director tehnic, director de producție, șef departament tehnic, șef secție laminor, contabil șef secție), normele de consum fiind stabilite de departamentul tehnic și avizate de directorul și șeful departamentului tehnic și de directorul coordonator tehnologie.

În concluzie:

- argumentele prezentate de petentă nu confirmă faptul că, modificarea normei medii de consum proprie, de kg tagla/tona produs finit (prezentată de petentă și înregistrată în evidențele contabile) a dus la modificarea înregistrărilor contabile (norma de kg tagla/tona produs finit nu a fost evidențiată în contabilitatea firmei, având caracterul unei norme cu caracter declarativ, balanțele de metal și alte documente specifice fiind întocmite în baza normei de kg tagla/tona produs finit).
- prezentarea de justificări de natura tehnico - organizatorice și manageriale, sunt irelevante în acest caz.
- singura norma proprie de consum înregistrată în evidențele contabile ale petentei, este norma de consum în baza căreia echipa de inspecție fiscală a determinat cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil.

3.8. Referitor la nerecunoașterea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile prestate de SC MEEMD SRL în valoare de ... lei - cap. III.1.2. pct.2, cap III.1.3. pct. 1, cap III.1.4. pct. 2, cap III.1.5. pct. 1 din RIF, se rețin următoarele:

În fapt, pentru a justifica necesitatea și utilitatea serviciilor facturate de SC MEEMD SRL, petenta prezintă, în sumar, serviciile prestate de executant pentru fiecare proces operațional, după cum urmează:

i) servicii prestate în scopul aprovizionării societății X Câmpia Turzii SA cu materia primă.

ii) servicii prestate în scopul aprovizionării societății X Câmpia Turzii SA cu gaz și energie electrică.

iii) servicii prestate în scopul aprovizionării societății X Câmpia Turzii SA cu alte bunuri și servicii.

iv) servicii prestate în scopul desfacerii produselor finite și a deșeurilor rezultate în urma activității de producție a X Câmpia Turzii SA.

v) servicii de consultanță în materia relațiilor de muncă stabilite între angajați și X Câmpia Turzii SA.

vi) servicii prestate în scopul contractării unor credite bancare pentru finanțarea activității X Câmpia Turzii SA.

vii) servicii prestate în scopul diminuării riscurilor în activitatea de contractare comercială, precum și riscul fiscal.

În drept, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu prevederile art. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația sa probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată că în conținutul Contractului și actelor adiționale acestuia nu se precizează separat prețul/contravaloarea serviciilor de consultanță și prețul/contravaloarea serviciilor de management activ.

Din luna februarie 2010, documentul anexat la fiecare factură, respectiv «Structura generală a grupului de costuri» prezintă o detaliere a cheltuielilor directe și indirecte ale executantului, fără a preciza valoarea serviciilor de consultanță, petenta justificând că, cheltuielile directe reprezintă valoarea serviciilor de management, iar cheltuielile indirecte reprezintă valoarea serviciilor de consultanță.

Cu toate că, din operațiunile consemnate în facturi rezultă ca valorile pretinse lunar reprezintă „prestări servicii de consultanță, asistență de specialitate și servicii de management activ aferente lunii..., conform contract nr./29.01.2009”, din procesele verbale de predare-primire ale serviciilor și rapoartele privind serviciile acordate, rezultă ca întreaga valoare facturată reprezintă de fapt cheltuieli cu remunerarea personalului de conducere și cote părți din cheltuieli indirecte ale executantului.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:
„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte natura cheltuielilor indirecte cuprinse în rapoartele anexate la facturi. Conform documentelor pe care le deține petenta, cheltuielile indirecte reprezintă cote părți din cheltuielile cu remunerarea personalului și contribuții sociale aferente personalului propriu al executantului, cheltuielile cu chirie și mijloace fixe, cheltuielile cu servicii prestate de terți, cheltuielile cu transportul și deplasările și alte cheltuielile (protocol, materiale nestocate, servicii bancare etc).

Petenta a declarat că cheltuielile cu serviciile de management reprezintă costurile salariale aferente persoanelor din conducerea societății, salariați ai executantului, prezentând în acest sens contractele individuale de muncă încheiate de persoanele respective cu SC M.E.E.M.D SRL și contractele de mandat pentru delegare atribuții de conducere încheiate de persoanele respective cu SC X SA.

Pentru justificarea prestării serviciilor, în Anexa 16 la punctul de vedere, petenta a prezentat un număr de 1.935 pagini de documente întocmite de departamentele SC X SA în desfășurarea activității (aprovizionare, economic, director general, energetic, IT, juridic, producție, reparații, resurse umane). Lista cu documentele aferente fiecărui departament este prezentată în opisul anexat la punctul de vedere al societății. Din aceste documente nu rezultă care a fost aportul angajaților prestatorului SC M.E.E.M.D SRL și care al angajaților X , având în vedere că prestatorul SC M.E.E.M.D SRL pretindea lunar de la petentă contravaloarea salariilor a 3-6 angajați care aveau funcții de conducere la X

Astfel se constată că documentele prezentate nu sunt în măsură să justifice necesitatea și prestarea serviciilor, având în vedere faptul că, dacă petenta nu beneficia de serviciile SC M.E.E.M.D SRL, aceste documente erau necesare a fi întocmite prin specificul activității fiecărui departament organizat la nivelul petentei.

Din documentul «Structura generală a grupului de costuri » rezultă că, în fapt SC M.E.E.M.D SRL a refacturat lunar societăților din grupul X (SC X SA,

SC X Târgoviște SA, SC DSSA și L SA Brăila), în totalitate, costurile sale indirecte, în anul 2010, în părți egale, iar în anul 2011, în funcție de ponderea cifrei de afaceri a fiecărei societăți, din cifra de afacerii totală a grupul X din România și nu în funcție de serviciile prestate, de volumul și gradul de complexitate a acestor servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că avantajele și calitățile manageriale ale Executantului, invocate de contestatara, au concurat la intrarea în procedura de insolvență a petentei, în perioada 2009 - 2012 înregistrând o pierdere fiscală de lei, iar numărul de angajați a scăzut de la .. în anul 2009 la în anul 2014, aspect al stării de fapt care confirmă că aceste servicii nu au fost prestate conform cerințelor contractuale.

Conform prevederilor pct. 41 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, referitor la art. 11 din Codul Fiscal, există posibilitatea legală a suportării a acestor costuri la nivel central sau regional de societate-mamă

Totodată având în vedere că SC M.E.E.M.D SRL avea calitatea de administrator al SC X SA valoarea serviciilor facturate poate fi considerată o formă de creditare a administratorului, așa cum este aceasta descrisă de prevederile art. 144⁴, alin.(1), lit. b) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, care precizează :

„Art. 144⁴

(1) *Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia, prin intermediul unor operațiuni precum:*

(...)

b) acordarea de avantaje financiare administratorilor cu ocazia sau ulterior încheierii de către societate cu aceștia de operațiuni de livrare de bunuri, prestări de servicii sau executare de lucrări;

(...)

(3) *Prevederile alin. (1) nu se aplică:*

b) în cazul în care operațiunea este încheiată de societate în condițiile exercitării curente a activității sale, iar clauzele operațiunii nu sunt mai favorabile persoanelor prevăzute la alin. (1) și (2) decât cele pe care, în mod obișnuit, societatea le practica față de terțe persoane.”

SC M.E.E.M.D. SRL în calitatea de administrator la SC X SA nu avea posibilitatea legală de a presta aceste servicii petentei X SA deoarece clauzele contractuale sunt favorabile administratorului având în vedere faptul că acesta prestează astfel de servicii doar societăților din grup, iar X Câmpia Turzii SA (actual SC X SA) nu a achiziționat astfel de servicii și de la terțe persoane.

Referitor la anexa nr. 7 „Situația facturilor emise de SC MEEMD SRL” și anexa nr. 10 conținând fotocopiile ale unor facturi emise de această firmă, se constată că acestea nu au relevanță în cauza dedusă judecătii, având în vedere că nu demonstrează necesitatea prestării acestor servicii în folosul activității petentei, o situație centralizatoare a facturilor neputându-se constitui într-un

mijloc de probă care dovedește această necesitate și realitatea prestării acestor servicii conform normelor legale incidente cauzei care reglementează în domeniu masei impozabile a profitului.

Referitor la anexa nr. 9, depusă de petentă în motivarea contestației, învederăm acesteia că în ceea ce privește cauza C-463/14, aceasta referă la interpretarea unor articole din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA, în timp ce prezenta cauză dedusă judecării are ca obiect diminuarea masei impozabile a profitului, motiv pentru care invocarea acestei cauze a CJUE nu are relevanță în prezenta.

Referitor la anexa nr. 11 reprezentând Decizia civilă nr. .../2012 a Curții de Apel Cluj, definitivă, învederăm petentei că jurisprudența nu reprezintă izvor de drept. Mai mult, la data prezentei, Curtea de Apel Timișoara a emis o decizie definitivă, Decizia civilă nr. .../24.04.2012, care statuează chiar contrariul celor stabilite de Curtea de Apel Cluj, confirmând raționamentul organelor de inspecție fiscală motiv pentru care interpretarea contradictorie dată de diferite instanțe judiciare naționale unor probleme de drept nu poate fi reținută ca relevantă în prezenta cauză dedusă judecării.

Referitor la nelegalitatea constatărilor referitoare la nerecunoașterea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile prestate de SC MEEMD SRL (pct.3.8 din Contestație și cap. III. 1.2. pct.2, cap. III.1.3. pct.1, cap.III.1.4. pct.2, cap.III. 1.5. pct.1 din RIF)

Urmare completării depuse de petentă (Adresa SC X X SA nr. .../07.12.2015, înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr. .../14.12.2015) în considerarea dispozițiilor art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra acestora completând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../18.06.2015 la data de 25.01.2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../10.02.2016.

În completarea documentelor existente la dosarul contestației, petenta a depus următoarele documente:

- Minuta Sentinței nr. .../2015 pronunțată de Curtea de Apel Cluj în dosarul nr. .../.../2014 care a făcut obiectul Deciziei de impunere nr. F-MC .../26.04.2014, decizie prin care petentei i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate de SC MEEMD SRL în perioada iunie - noiembrie 2012 ;

- acțiunea în contencios administrativ formulată de contestatară împotriva Deciziei nr. .../25.03.2014 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a Deciziei de impunere nr. F-MC .../26.04.2014;

- raportul de expertiză judiciară, solicitat de contestatară;

- situația cheltuielilor cu serviciile de consultanță și asistență de specialitate facturate în perioada 2009-2012 de SC MEEMD SRL, cu defalcarea acestora în directe și indirecte;

- Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-463/14;

- factura nr./30.06.2012 emisă de SC MEEMD SRL, care are anexate procesul verbal de predare-primire a serviciilor executate și raportul privind serviciile acordate.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA, petenta consideră această măsură ca fiind nelegală în condițiile în care oportunitatea sau realitatea serviciilor de management nu prezintă importanță în condițiile în care TVA-ul aferent facturilor respective a fost colectat și virat bugetului de stat de către prestatorul de servicii, în acest sens invocând în susținerea sa Decizia nr. .../2012 a Curții de Apel Cluj.

Totodată, petenta arată că serviciile de management activ reprezintă costurile salariale aferente persoanelor din conducerea X, persoane cu care X a încheiat contracte de mandat fără remunerare, aceste cheltuieli fiind suportate de MEEMD, sens în care sunt și concluziile raportul de expertiză judiciară, anexat în probațiune.

De asemenea petenta subliniază faptul că din valoarea totală de ... lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță și asistență de specialitate, serviciile de management activ sunt în sumă de lei.

Raportând susținerile petentei la starea de fapt consemnată în Raportul de inspecție fiscală, se reține faptul că acestea nu sunt relevante în soluționarea favorabilă a cauzei pentru motivele mai jos arătate:

Documentele invocate de contestatară tratează dreptul de deducere a TVA aferent serviciilor respective, iar inspecția fiscală finalizată prin emiterea actului administrativ contestat, a vizat impozitul pe profit, respectiv dreptul de deductibilitate a cheltuielilor aferente serviciilor respective.

În paragraful citat de contestatară din Decizia nr./2012, Curtea precizează că, *„Rațiunea pentru care o societate angajează servicii de management și costuri cu astfel de servicii face parte din strategia acesteia și ține de oportunitatea dezvoltării afacerii. Dacă o atare conduită nu vine în coliziune cu dispoziții imperative ale legii în general și ale legii fiscale în particular, nici organul fiscal și nici instanța judecătorească nu pot face cercetării vizând oportunitatea unei astfel de abordării”*.

Serviciile facturate de MEEMD sunt în "coliziune", respectiv nu sunt în acord cu prevederile pct. 41 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitor la art. 11 din Codul Fiscal, care precizează că aceste cheltuieli de administrare, management, control, consultanță sunt costuri care trebuie suportate de societatea mamă, respectiv X Elveția, întrucât MEEMD a prestat aceste servicii exclusiv firmelor din grupul X din România.

Totodată SC M.E.E.M.D. SRL fiind administrator al contestatarei, prestările de servicii facturate reprezintă o creditare a administratorului,

creditare care intră sub incidența prevederilor art. 144⁴, alin. (1), lit. b) și alin.(3) lit.b) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale:

„Art. 144⁴. - (1) Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia, prin intermediul unor operațiuni precum :

b) acordarea de avantaje financiare administratorilor cu ocazia sau ulterior încheierii de către societate cu aceștia de operațiuni de livrare de bunuri, prestări de servicii sau executare de lucrări; (3) Prevederile alin. (1) nu se aplică:

b) în cazul în care operațiunea este încheiată de societate în condițiile exercitării curente a activității sale, iar clauzele operațiunii nu sunt mai favorabile persoanelor prevăzute la alin. (1) și (2) decât cele pe care, în mod obișnuit, societatea le practica față de terțe persoane.”

SC M.E.E.M.D. SRL nu avea posibilitatea legală de a presta aceste servicii petentei deoarece clauzele contractuale sunt favorabile administratorului având în vedere faptul că acesta prestează astfel de servicii doar societăților din grup, iar X nu a achiziționat astfel de servicii și de la terțe persoane.

Constatările inspecției fiscale nu au pus la îndoială faptul că angajații MEEMD și-au desfășurat activitatea la sediul beneficiarului, ci faptul că, din documentele justificative prezentate nu rezultă că aceste persoane au prestat serviciile de consultanță și asistență de specialitate prevăzute în contract. Documentele justificative prezentate sunt ordine, decizii, dispoziții, circulare, instrucțiuni, protocoale și corespondența electronică, care au un pronunțat caracter de obligativitate pentru SC X SA și de management al grupului X .

Conform rapoartelor privind serviciile prestate, întreaga valoare facturată este constituită din cheltuieli cu remunerarea angajaților MEEMD și cota parte din cheltuielile indirecte ale executantului, ceea ce rezultă că nu au fost prestate servicii de consultanță și asistență de specialitate, ci doar servicii de management activ. Această stare de fapt este confirmată și prin situația prezentată de contestatară în anexa nr. 7, unde valoarea facturată este defalcată în cheltuieli cu managementul activ și alte cheltuieli indirecte ale executantului.

Referitor la cheltuielile indirecte, 75% din acestea reprezintă cheltuieli cu remunerarea personalului propriu al executantului. Conform pct. 1.2 din actul adițional la contract, aceste cheltuieli nu erau în sarcina beneficiarului.

„1.2 Pentru a asigura prestarea eficientă a serviciilor de management activ prin intermediul salariaților Executantului, de comun acord cu Beneficiarul, Executantul va propune iar Beneficiarul va numi în funcțiile de conducere din cadrul societății directori și manageri în persoana salariaților Executantului, serviciile cărora vor fi facturate de către Executant Beneficiarului împreună cu celelalte servicii de consultanță și management, Executantul rămânând unicul responsabil față de salariați săi pentru remunerarea activității desfășurate de aceștia în beneficiul Societății”

În concluzie, în fapt aceste cheltuieli reprezintă costuri de management și control, respectiv costuri generate de monitorizarea activității contestatarii, exercitată de societatea mamă X AG Elveția, prin intermediul administratorului

contestatarei, SC M.E.E.M.D. SRL, costuri care nu se justifică a fi alocate societăților din grup.

În acest sens, în ianuarie 2011, Comisia Europeană a publicat un studiu privind îndrumări pentru serviciile intra-grup cu valoare adăugată mică (**Anexa nr. 4** a inspecției fiscale transmisă împreună cu punctul de vedere al acestora conform art. 213 alin. 4 Cod procedură fiscală), în care referitor la costurile activităților de management și control se precizează că trebuie considerate costuri ale acționarului.

Extras din „COMUNICAREA COMISIEI CĂTRE PARLAMENTUL EUROPEAN, CONSILIU ȘI COMITETUL ECONOMIC ȘI SOCIAL EUROPEAN privind lucrările Forumului comun al UE pentru prețurile de transfer în perioada aprilie 2009 - iunie 2010 și propunerile aferente

1. îndrumări pentru serviciile intragrup cu valoare adăugată mică

„44. Următorul extras din punctul 7.9 din ghidul OCDE lămurește problema: „într-un număr limitat de cazuri, o activitate intra-grup poate fi efectuată în legătură cu membri ai grupului, chiar dacă aceștia nu au nevoie de activitatea respectivă (și nu ar fi dispuși să plătească pentru ea dacă ar fi companii independente). O astfel de activitate ar fi o activitate pe care un membru al grupului (de regulă compania mamă sau un holding regional al companiei) o realizează numai datorită participațiilor pe care le deține în unul sau mai mulți membri ai grupului, altfel spus în calitate sa de acționar. Acest tip de activitate nu ar justifica plata costurilor de către companiile beneficiare.”

45. În cazul în care o activitate nu numai că îndeplinește o funcție a acționarului, dar produce și un beneficiu adițional, este necesară utilizarea raționamentului. Un membru al consiliului de administrație al unei societăți-mamă poate exercita anumite funcții legate de participațiile pe care respectiva societate-mamă le deține în alți membri ai grupului. În mod normal această activitate este clasificată drept cost al acționarului. Odată ce un cost al acționarului a fost identificat ca atare, imputarea respectivului cost, direct sau printr-un grup de costuri, nu este oportună.”

În Anexa 2 a studiului se precizează că: „d. Costurile activităților de management și control (monitorizare) aferente managementului și protejării investițiilor în participată, cu excepția cazului în care o companie independentă ar fi fost dispusă să plătească pentru aceste activități sau să le efectueze singură, în general trebuie considerate costuri ale acționarului”.

Prin urmare, costurile cu managementul activ trebuie suportate de societatea-mamă, respectiv X INTERNATIONAL HOLDINGS AG Elveția în conformitate cu prevederile pct. 41 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, referitor la art. 11 din Codul Fiscal, care stipulează:

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

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultantă sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar.

Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

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

3.9. Referitor la prețurile de transfer, respectiv diminuarea pierderilor fiscale stabilite de Societate și a ajustării veniturilor aferente livrărilor între persoanele afiliate, prin stabilirea unor venituri suplimentare în sumă de ... lei - cap. 4 din RIF, se rețin următoarele:

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat ajustări ale prețurilor de transfer aferente livrărilor efectuate de Societate către persoane afiliate în perioada 2010 – 2012, în cuantum de ... lei.

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 cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

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 preturilor", 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 corespundenta 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 service 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 posibilitatea legală de a efectua 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 efectuează 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 se constată următoarele:

Referitor la susținerile petentei că *“Ajustările de prețuri de transfer efectuate de autoritățile fiscale conduc în mod nerezonabil la obținerea unui preț „ajustat” de vânzare de la Societate către partea afiliată semnificativ mai mare decât prețul la care respectiva parte afiliată revinde mai departe același produs către părți independente, preț de revânzare care prin definiție este considerat la valoare de piață. Din punct de vedere economic, nu putem avea un preț de transfer „ajustat” care să fie mai mare decât prețul de piață.”*, se rețin următoarele:

Într-adevăr, majoritatea produselor petentei au fost vândute către X Service România SRL, dar nu toate produsele au fost vândute acestei firme, astfel încât comparația efectuată cu marja din revânzare obținută de X Service România SRL (8,09% pentru perioada 2008 - 2012) să fie relevantă în demonstrarea afirmațiilor petentei de la pct.3.9.1. În perioada 3 august 2010 - 31 decembrie 2012, din valoarea totală de ... lei corespunzătoare vânzărilor către

afiliați, lei reprezintă contravaloarea vânzărilor către X Service România SRL, respectiv 45,76% din total. Deoarece nu toate produsele au fost vândute afiliatului X Service România rezultă că afirmațiile petentei sunt fără fundament real pentru ca, pur și simplu nu este posibilă extrapolarea rezultatelor privind X Service România SRL la toate vânzările efectuate de petentă la afiliați.

În analiza efectuată, petenta a utilizat în determinarea „marjei brute din revânzare” veniturile din vânzarea mărfurilor, respectiv cheltuielile privind mărfurile, după cum urmează:

(Profit din revânzare/venituri din vânzarea mărfurilor) x 100% unde, profitul din revânzare = venituri din vânzarea mărfurilor - cheltuieli cu vânzarea mărfurilor.

Conform raportului de inspecție fiscală pentru analiza tranzacțiilor s-a folosit metoda marjei tranzacționale nete, indicatorul de profitabilitate utilizat în cadrul acestei analize fiind rata rentabilității costurilor totale (RRTC).

Formula de calcul a indicatorului este următoarea:

Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = Rezultat din exploatare/(Venituri din exploatare - Rezultat din exploatare).

Așa cum rezultă din anexa 65 la raportul de inspecție fiscală, pentru determinarea veniturilor din exploatare suplimentare s-au folosit relațiile: Veniturile din exploatare ajustate = (1 + RRCT/100) x Cheltuielile de exploatare Veniturile din exploatare aferente vânzărilor către afiliați, ajustate = Veniturile din exploatare ajustate x (Venituri din exploatare aferente vânzărilor către afiliați/Venituri din exploatare).

Sintetizând, pentru calculul veniturilor din exploatare suplimentare (determinate de ajustarea prețurilor de vânzare către afiliați), au fost utilizate veniturile din exploatare, respectiv cheltuielile din exploatare. Compararea veniturilor din exploatare cu veniturile din vânzări/cheltuielile cu vânzările (care, cum am arătat mai sus, au fost folosite de petentă în calculul "marjei brute de revânzare") nu determină rezultate relevante, deoarece este vorba de mărimi/indicatori diferiți (veniturile din exploatare nu sunt egale cu veniturile din vânzări, la fel cum cheltuielile din exploatare nu sunt egale cu cheltuielile cu vânzarea mărfurilor).

În acest sens, nici analiza prețurilor de vânzare pentru „cele mai semnificative” produse finite vândute de X atât către părți afiliate, cât și către părți independente, nu are vreo relevanță în cazul de față.

Referitor la studiul de comparabilitate efectuat de petentă, utilizând baza de date Amadeus, din care a rezultat, pentru perioada 2008 - 2012, o valoare mediană de 13,13%, respectiv o ajustare (maximală) de preț, de lei, se rețin următoarele:

Criteriile de căutare în baza de date AMADEUS, folosite de petentă nu sunt relevante, deoarece la criteriul de căutare "Cod de activitate" a inclus în

căutare companiile cu codul CAEN 4672 "Comerț c...." și nu codul CAEN 2410 "Producția de metale feroase sub forme primare și de feroaliaje" care este, conform Actului constitutiv depus la ORC, principalul domeniu de activitate al petentei. În concluzie, afirmația "marjele brute din revânzare obținute de companii independente pe piață sunt în medie de 13,13 % în perioada analizată" nu reflectă starea de fapt reală.

În motivarea contestației privind prețurile de transfer, petenta abordează modalitatea de efectuare a ajustării într-un mod denaturat având în vedere că analiza și prezentarea este abordată din perspectiva unui distribuitor (intermediar - care doar cumpără și vinde fără a interveni asupra produsului), fără a preciza și analiza faptul ca SC X CÂMPIA TURZII SA este un producător (produce anumite produse finite rezultate din prelucrarea materiilor prime, care ulterior sunt valorificate). Astfel activitatea petentei este una specifica unui "producător" și nu unui "distribuitor". Diferența dintre cele două abordări rezidă în marja de profit existentă în fiecare domeniu (mai mică la producție și mai mare la distribuție).

Fiind o activitate de producție, pentru analiza în cadrul raportului de inspecție fiscală s-a folosit metoda marjei nete, analizându-se profitabilitatea prin prisma indicatorului "Rata rentabilității costurilor".

Conform Ghid OECD, pct. 3.26 *"Metoda marjei tranzacționale nete examinează marja profitului net raportat la o baza corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) pe care un contribuabil o realizează dintr-o tranzacție controlată"*.

Într-o manieră eronată societatea, în cuprinsul contestației abordează profitabilitatea societății prin prisma indicatorului "marja medie din revânzare" analizând rata rentabilității vânzărilor, fiind o analiza total diferita fata de cea cuprinsa in raportul de inspecție fiscală. Inclusiv contestatorul menționează ca "X Service România SRL acționează ca un distribuitor".

Conform Ghidului OECD, - pct. 2.21 specifica "Metoda prețului de revanzare pornește de la prețul la care un produs ce a fost achiziționat de la o companie afiliata este revandut unei companii independente. Acest preț (prețul de revanzare) se reduce apoi cu o marja bruta corespunzătoare ("marja prețului de revanzare"), ce reprezintă suma din care revanzatorul ar incerca sa isi acopere cheltuielile de vânzare si alte cheltuieli de exploatare si, in lumina funcțiilor efectuate (tinand cont de activele utilizate si riscurile asumate), sa realizeze un profit corespunzător. Aceasta metoda este probabil cea mai utila atunci când se aplica la operațiuni de marketing"

- pct. 2.22 *"Este mai ușor de determinat o marja a prețului de revanzare corespunzătoare atunci când revanzatorul nu adaugă substanțial la valoarea produsului. Dimpotrivă, poate sa fie mai dificil de folosit metoda prețului de revanzare pentru a se ajunge la un preț la lungime de braț atunci când, înainte*

de revanzare, bunurile sunt procesate in continuare si incorporate intr-un produs mai complicat, in asa fel incat identitatea lor este pierduta sau transformata (ex. unde componentele sunt asamblate in produse finite sau semifabricate). In astfel de cazuri, contribuția bunurilor transferate inițial la valoarea produsului final nu poate fi evaluata cu ușurința"

Rezultă astfel cu puterea evidenței cele două diferențe semnificative între cele două abordări, care face lipsită de consistență susținerea petentei:

Prin "*marja medie din revanzare*" analizându-se rata rentabilității vânzărilor, se analizează prețul, și este adecvată revânzătorilor (utilizata în susținerea contestației)

Metoda marjei nete, analizează profitabilitatea prin prisma indicatorului "*Rata rentabilității costurilor*" prin care se examinează marja profitului net raportat la o baza corespunzătoare (ex. costuri).

Așadar, indicatorii rezultați nu pot fi comparați fără o ajustare corespunzătoare, întrucât rezultatele obținute nu sunt comparabile (nu putem compara două mărimi diferite, respectiv "prețul produsului" cu "marja profitului net").

În contestație, petenta arată ca X Service România SRL ar trebui să fie considerată "parte testată" în analiza de comparabilitate, fără a prezenta similitudinile sau diferențele între partea testată și partea analizată (ISCT), și astfel nu se poate face o ajustare corectă pentru a reflecta corect prețul de piață. Așa cum s-a demonstrat, cea mai mare diferențiere care face inadecvată comparabilitatea este dată de structura activității: producător (contestatorul), respectiv distribuitor (SC X Service România SRL). Concluzionând, în cadrul raportului de inspecție fiscală s-a efectuat ajustarea profitabilității societății în baza costurilor înregistrate, pentru a se încadra în marja de profitabilitate obținută la societăți independente și identice funcțional.

În analiză s-a utilizat doar CAEN 2410 "Producția de metale feroase sub forme primare și de feroaliaje" care este, conform Actului constitutiv depus la ORC, principalul domeniu de activitate al petentei X .

Pe de altă parte, ajustarea se face pe fiecare an fiscal, nu pe perioadă. Din punct de vedere statistic și implicit fiscal, folosirea unei valori medii a medianei calculată pentru întreaga perioadă (în cazul de față, 13,13%) în locul unei valori anuale, conduce la distorsionarea rezultatelor (prin utilizarea unei valori medii pentru întreaga perioadă, rezultatele ar fi corecte într-un singur caz, atunci când valorile de ajustat anuale ar fi egale, ceea ce nu este cazul de față).

Referitor la modul de aplicare de către autorități a metodei de prețuri de transfer TNMM (metoda marjei tranzacționale nete) care cere în mod explicit efectuarea analizei la nivelul celei mai puțin complexe dintre părțile implicate în tranzacție, se rețin următoarele:

În fapt, în scopul stabilirii valorii de piață a livrărilor de produse de către Societate către părțile afiliate, autoritățile fiscale au utilizat metoda TNMM (pag. 75 din RIF), aplicând această metodă la un nivel agregat al tuturor veniturilor obținute de petentă din relația cu părțile sale afiliate.

În drept, art.11, alin.2 Cod fiscal și normele metodologice la acesta:

„Art.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. în sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.

Metoda marjei nete Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma unei sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje (...) pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Conform acestor prevederi legale rezultă că, metoda marjei nete a fost corect aplicată, în sensul ca partea testată a fost SC X SA și nu persoanele afiliate, pct. 29 din Normele Metodologice. 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 afacere.

Prin urmare, metoda marjei nete de stabilire a prețului de piață presupune compararea între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate cu aceiași indicatori ai persoanelor independente care desfășoară tranzacții similare.

Din interpretarea textului de lege rezultă că estimarea marjei nete a profitului se efectuează prin:

1. compararea nivelului acesteia obținut în tranzacțiile societății afiliate cu persoane independente, sau

2. pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile realizate între persoane independente, în cazul în care societatea afiliată nu a desfășurat tranzacții cu persoane independente.

Este de reținut că starea fiscală a petentei atestă faptul că a înregistrat pierderi consecutive în perioada verificată (2008 – 2012, cu excepția anului 2008 când a avut profit) în condițiile în care, grupul din care face parte, cu excepția anului 2012, a avut un profit substanțial în perioada supusă verificării (a se vedea în acest sens, Dosarul prețurilor de transfer întocmit de petentă, cap. A-INFORMATII DESPRE GRUP, pct. DESCRIEREA GENERALA A ACTIVITĂȚII GRUPULUI. DATE FINANCIARE).

Astfel, în acest caz este incident cauzei art.1.52 din Ghidul OECD pentru prețurile de transfer, în care este stipulat:

"Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiza specială a elementelor de preturi de transfer. Desigur, companiile afiliate, la fel ca și companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorită costurilor masive de început, condițiilor economice nefavorabile, ineficienței, fie datorită altor motive economice legitime. Totuși, o companie independentă nu va fi pata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliată ce realizează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea respectivă este benefică grupului MNE în ansamblu",

iar la pct. 1.3 din același ghid se prevede:

"Atunci când transferul prin preturi nu reflectă forțele pieței și principiul lungimii de braț, obligațiile fiscale ale companiilor afiliate și veniturile fiscale ale țării gazda ar putea fi distorsionate. De aceea, țările membre OECD au decis ca, în scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate după cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni și pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de braț. Țările membre OECD consideră ca o ajustare corespunzătoare se obține prin stabilirea condițiilor pentru relațiile comerciale și financiare pe care ele anticipează ca le vor identifica între companii independente în tranzacții asemănătoare, în circumstanțe asemănătoare."

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, se va alege un indicator financiar, iar ca indicator financiar pentru a testa valoarea de piață a tranzacțiilor controlate (în cazul distribuitorilor) este marja netă din vânzări ce se determină ca și raport dintre profitul din exploatare și vânzări.

Marjele nete sunt de asemenea mai tolerante la unele diferențe funcționale între tranzacțiile controlate și tranzacțiile necontrolate decât marjele de profit

brut ceea ce înlesnește procesul de identificare a tranzacțiilor necontrolate și a societăților comparabile.

Nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației petenta nu a probat cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală faptul că tranzacțiile prezentate în dosarul prețurilor de transfer întocmit au avut loc în termeni comerciali de piață liberă, în condițiile în care, conform prevederilor art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat, care prevede:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Ori, 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 contestatarului.

Situației de fapt îi este aplicabil și principiul de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul consfințit de art. 243 din Legea nr. 134 din 1 iulie 2010 privind Codul de procedură civilă *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”*

Astfel, sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, motiv pentru care susținerile petentei în legătură cu aplicarea de către inspecția fiscală a metodei, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la baza de cost ce a determinat calculul ajustărilor de prețuri de transfer de către inspecția fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, în decursul perioadei analizate, petenta a înregistrat cheltuieli care au un caracter excepțional și pe care le-a exclus din baza de cost care a stat la calculul ajustării de prețuri de transfer.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că analiza inspecției fiscale s-a efectuat asupra unui eșantion reprezentativ, format din societăți independente, care au fost cât mai apropiate funcțional de societatea analizată și care au activat în același domeniu cu contestatorul astfel încât pretențiile petentei nu au suport legal.

Referitor la studiul de benchmarking întocmit de autorități în scopul determinării marjei de profit ce a stat la calculul ajustărilor de prețuri de transfer, se rețin următoarele:

În fapt, în vederea determinării intervalului de piață pentru indicatorul „Net Cost Plus” determinat ca și raport între "Rezultat de exploatare" și Cheltuieli de exploatare" autoritatea fiscală a întocmit un studiu de benchmarking în baza de date Orbis, cu scopul de a identifica un eșantion de companii cu un profil funcțional și de risc similar cu al societății X.

Referitor la afirmația petentei în ceea ce privește entitățile comparabile selectate de autoritățile fiscale (12 în total), că în eșantionul de companii au fost incluse 2 societăți care nu prezintă un grad de similitudine al profilului suficient pentru a fi considerate că entități independente comparabile, două companii indicate în contestația formulată, se constată că societățile și SL nu pot fi excluse din eșantion deoarece, activitatea principală este identică celei a petentei (nu este relevant faptul că mai are și alte activități secundare).

În general, cea mai mare parte a veniturilor/cheltuielilor de exploatare este generată de activitatea principală.

Astfel: Compania 4, SL - conform site-ului <http://.....es/PRODUCTOS.html> și a informațiilor cuprinse în baza de date Orbis, activitatea acestei societăți cuprinde "Producție piese de schimb pentru toate tipurile de industrii din diverse materiale: oțel, oțel inoxidabil, alamă, bronz, aluminiu, etc ...", fiind în același domeniu cu societatea analizată.

Pentru Compania 7, Mecanizados Requena SL - informațiile au fost culese baza de date Orbis și din site-urile <http://www.infocif.es/ficha-empresa/m....-sl>, http://www.einforma.com/servlet/app/prod/DATOS_DE/EMPRESA/M....html, <http://www.informacion-empresas.com/Em...-....html>, care atesta faptul că, această companie are același domeniu de activitate cu al petentei.

De altfel, în Punctul de vedere scris al SC X CÂMPIA TURZII SA la constatările cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală, au fost acceptate aceste societăți, constatându-se că în motivarea contestației petenta nu a prezentat vreun argument legal, motiv de drept conform art. 206 Cod procedură fiscală, republicat, care să infirme recomandările ghidului OECD utilizate de inspecția fiscală:

„Pct. 3.81 Atunci când se efectuează o analiză de comparabilitate, nu există obligația unei căutări exhaustive a tuturor posibilelor surse de informații relevante. Contribuabilii și administrațiile fiscale trebuie să aprecieze gradul de comparabilitate a fiecărei posibile comparabile”.

Referitor la utilizarea de către petentă în elaborarea dosarului prețurilor de transfer a bazei de date TPSoft.ro, se rețin următoarele:

În scopul determinării marjei brute obținute de X Service România, petenta a apelat la baza de date online TPSoft.ro de unde a extras informații financiare cu privire la indicatorii „venituri din vânzarea mărfurilor” și „cheltuieli privind mărfurile”.

Se constată că Sursa datelor pentru calculul Marjei brute din revânzare aferentă vânzărilor efectuate de X SERVICE ROMÂNIA SRL este "baza de date TPSoft.ro", creată exclusiv pentru societatea Transfer Pricing Services (firma care a redactat pentru X pdv - partea cu DPT) și nu o bază de date neutră/independentă pentru cazul de față, așa cum sunt, conform celor arătate de inspecția fiscală, bazele de date ORBIS și AMADEUS.

Referitor la argumentele petentei privind nerespectarea principiului prevalenței fondului asupra formei:

Mecanismul ajustării prețurilor de transfer reprezintă pârghia pusă la dispoziția autorităților fiscale în combaterea relocării profitului între societățile afiliate fie într-o jurisdicție cu care are o rată de impozitare mai mică, fie în arcul aceleiași jurisdicții, dar către o societate care înregistrează profituri impozabile în scopul diminuării acestora.

Din analiza rezultatelor financiare ale societăților afiliate rezidente (Anexa Informații Financiare Afiliați), cocontractanți în raport cu X, în calitate de furnizor, se constată că majoritatea din acestea înregistrau în perioada 2010-2012 pierderi fiscale considerabile, iar unele din acestea înregistrau venituri atât de ne semnificative încât lipseau de sens orice relocare a profitului.

Astfel, în opinia petentei "este greu de imaginat raționamentul relocării profitului în cadrul aceleiași jurisdicții fiscale, de exemplu pe tranzacțiile X-X Service România SRL, în condițiile în care ultima pentru exercițiul financiar 2012 a înregistrat pierderi de ..., sau X-COS Targoviste SA, în condițiile în care aceasta înregistra pierderi de ... lei - în anul 2010, lei- în anul 2011, 104.082.423,00 lei - în anul 2012 sau X - MEEMD, în condițiile în care aceasta din urma în intervalul 2010-2012 a înregistrat profit doar în 2012 și acela în mărime de ... lei".

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societățile afiliate rezidente au „realizat” în perioada 2008 - 2012, pierderi contabile și fiscale considerabile. Unul din motivele acestor pierderi, ar putea fi, managementul performant al MEEMD Targoviste, care prin servicii de management activ, remunerate în mod semnificativ (de semnalat este aici faptul că, nicio factură, respectiv nicio parte a unei facturi de prestări servicii întocmită de MEEMD pentru X, nu a fost refuzată la plată) au determinat ca în decurs de câțiva ani, societățile rezidente afiliate să înregistreze pierderi foarte mari și în cazul unora dintre ele, chiar intrarea în insolvență a acestora. Dar, așa cum s-a arătat mai sus, la nivel de grup situația este inversă. A se vedea în acest sens, Dosarul prețurilor de transfer întocmit de contestator, cap. A-INFORMAȚII DESPRE GRUP, pct. DESCRIEREA GENERALĂ A ACTIVITĂȚII GRUPULUI, DATE FINANCIARE, din care prezentăm câteva pasaje edificatoare, referitoare la rezultatele economico financiare ale grupului X :

Rezultatele financiare pentru anul 2008

- Veniturile au crescut cu 48,9%, la dolari
- Venitul operațional a crescut cu 82,9%, la dolari
- Venitul net a crescut cu 24,9%, la ... dolari, sau ... dolari per ADR/acțiune diluată

Rezultatele financiare pentru anul 2009

- Veniturile s-au ridicat la miliarde dolari
- Veniturile din exploatare s-au ridicat la ... milioane dolari -
- Venitul net atribuibil acționarilor de X OAO s-a ridicat la ... milioane dolari

Rezultatele financiare pentru anul 2010

- Veniturile s-au ridicat la ... miliarde dolari (o creștere de 68,7 %, față de la 5... miliarde dolari - anul precedent)
- ... consolidat ajustat s-au ridicat la ... miliarde de dolari
- Profitul net atribuibil acționarilor de X OAO s-a ridicat la ... milioane dolari.

Rezultatele financiare pentru anul 2011

- Veniturile s-au ridicat la ... miliarde dolari (o creștere cu 28,9% fata de anul precedent)
- ... consolidat ajustat ridicat la ... miliarde dolari
- Profitul net atribuibil acționarilor de ...O s-a ridicat la . milioane dolari.

Astfel, în considerarea celor mai sus prezentate, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer aferente livrărilor efectuate de petentă către persoane afiliate în perioada 2010 – 2012, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă în legătură cu acest capăt de cerere.

Referitor la nelegalitatea constatărilor referitoare la prețurile de transfer, respectiv diminuarea pierderilor fiscale stabilite de Societate și a ajustării veniturilor aferente livrărilor între persoanele afiliate, prin stabilirea unor venituri suplimentare, se rețin următoarele:

Urmare completării depuse de petentă (Adresa SC X X SA nr. .../07.12.2015, înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr. .../14.12.2015) în considerarea dispozițiilor art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra acestora completând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../18.06.2015 la data de 25.01.2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../10.02.2016.

Analizând documentele depuse în completarea contestației rezultă că deși petenta arată că prezintă noi înscrisuri, se observă că în fapt, sunt reiterate, în principal, argumentele prezentate în punctul de vedere formulat la discuția finală, respectiv din contestația depusă.

Referitor la înscrisurile noi și argumentele aferente acestora, respectiv excluderea sumei de ... lei reprezentând ajustări de preturi de transfer pentru vânzările efectuate de petentă în relația cu părțile afiliate rezidente, se rețin următoarele:

Conform pct. 22 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la celelalte persoane (rezidente) afiliate implicate.

Referitor la depunerea de către petentă în motivarea contestației a anexei nr. 8 reprezentând Decizia de impunere nr. F-MC .../02.06.2015 emisă de DGAMC urmare inspecției fiscale efectuată la SC X Service Romania SRL și a Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia, se constată următoarele:

Organele de inspecție fiscală competente din cadrul DGAMC au efectuat inspecția fiscală la această firmă, fără a-i solicita Dosarul prețurilor de transfer – conform filei 38 din RIF. Acest aspect al stării de fapt nu poate fi asimilat ipotezei pe care petenta încearcă să o inducă în motivarea contestației, respectiv că în situația SC X Service Romania SRL organele de inspecție fiscală, verificând Dosarul prețurilor de transfer al acesteia – întocmit similar Dosarului prețurilor de transfer al petentei – au fost de acord cu acesta, precizarea inserată de organele de inspecție fiscală ale DGAMC în cuprinsul filei 38 a RIF nr. F-MC .../02.06.2015 „DPT nu a fost solicitat”, infirmând astfel varianta stării de fapt prezentată de petentă astfel încât aceste acte administrativ fiscale emise pentru SC X Service Romania SRL nu au relevanță în cauza dedusă judecării.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X X S.A. împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere încheiată de către organe de control din cadrul D.G.A.M.C – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timiș se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare inspecției fiscale, iar contestatara nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.

În fapt, prin contestația formulată S.C. X Câmpia Turzii SA contestă și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC ... din 18.06.2015, aferentă perioadei 01.01.2008-31.12.2012.

Prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligații fiscale urmare verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 205 alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“(1) - Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

(2) - Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014 precizează:

*"9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceleiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.."*

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...) d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim; (...)."

Deoarece prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC ... din 18.06.2015 nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare verificărilor efectuate, iar contestatara nu demonstrează că a fost lezată în dreptul său în interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, în temeiul art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată și pct. 12.1 lit. d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca lipsită de interes.

Referitor la nulitatea absolută a Deciziei cauzată de neemiterea în prealabil a unei decizii de ajustare potrivit dispozițiilor art. 93² din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

În conformitate cu prevederile art. 109 din Codul de procedură fiscală la finalizarea inspecției a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC ...

/18.06.2015 în care s-au prezentat constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

„Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 107](#) alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”

Totodată a fost întocmită și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015 care cuprinde și motivul de fapt și temeiul de drept privind venituri stabilite suplimentar prin ajustarea veniturilor obținute de societate din livrările de bunuri către afiliați.

În conformitate cu prevederile pct. 1 și 2 din Anexa 2 la O.M.F.P nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, dispoziția este actul administrativ fiscal prin care contribuabili sunt obligați să îndeplinească măsurile dispuse de organele de control, măsuri în care sunt cuprinse și ajustarea veniturilor sau cheltuielilor, după caz.

„ANEXA2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18

1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.”

Prin urmare Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC ... /18.06.2015 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015 (care este asimilată deciziei de ajustare), au stat la baza emiterii Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F-MC ... /18.06.2015, în conformitate cu prevederile art. 109, alin. (3) și art. 93², alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

„ART.109 (3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

Art. 93² (3) Ajustarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere. Decizia de ajustare se comunică contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată.”

În vederea eliminării dublei impuneri, dacă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015 rămâne definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac, persoanele afiliate române pot corecta corespunzător baza de impunere, conform prevederilor art. 93², alin. (4) și (5) din Codul de procedură fiscală.

„(4) Ajustarea este opozabilă organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana română afiliată numai dacă decizia de ajustare este definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac.

(5) În vederea eliminării dublei impuneri ca urmare a ajustării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător deciziei de ajustare, declarația fiscală aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. Această situație reprezintă condiție care impune corectarea bazei de impozitare potrivit prevederilor [art. 84](#) alin. (4).”

Referitor la nulitatea actelor întocmite de organele de control (Raportul de inspecție fiscală, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și Decizia de nemodificare a bazei de impunere) invocată de contestatară, întrucât nu a fost emisă în prealabil decizia de ajustare, Codul de procedură fiscală precizează că:

„Art. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 43](#) alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Pe cale de consecință, neconstatându-se lipsa vreunui element care să determine nulitatea actelor contestate, pretențiile petentei apar ca lipsite de suport legal.

Referitor la faptul că petenta contestă în întregime măsura diminuării pierderii fiscale în sumă totală de ... lei stabilită prin Dispoziția nr. ... /18.06.2015, dar în motivarea contestației nu a prezentat argumente în legătură

cu suma totală de lei reprezentând măsura diminuării pierderii fiscale cu următoarele:

- ... lei - cheltuieli nedeductibile cu servicii de transport pentru care nu s-a prezentat documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul societății
- ... lei – venituri stornate pentru refuzurile cantitative ale clienților
- ... lei – diminuare pierdere fiscală aferentă anilor 2006 și 2007, ca urmare a nerespectării de către societate a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.11.2009
- ... lei – cheltuieli cu prestări de servicii efectuate de sindicatul societății cu ocazia Zilei Metalurgistului
- ... lei – cheltuieli cu comisioane bancare, care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile
- ... lei – cheltuieli cu comisionul bancar de renunțare la un credit, refăcute de SC DSSA, pentru care nu este încheiat un contract
- ... lei - pierdere fiscală din exercițiul financiar 2007, pentru care s-a împlinit termenul de prescripție în exercițiul financiar 2012

învedereăm că în contestația formulată petenta a ignorat dispozițiile art. 206 alin. 1 lit.c) și d) din Codul de procedura fiscală:

"ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"

nedeputând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care sa facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 contestatorului.**

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

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

Pentru toate aceste motive, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“**ART. 217**

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

contestația formulată de petenta S.C. X X S.A. pentru capetele de cerere pentru care nu a înțeles să precizeze motive de fapt, motive de drept și să probeze cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală pretențiile din contestația formulată, se va respinge ca nemotivată.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 65, art.85, art.109, art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 5.1, pct.11.1 din OPANAF nr. 2.906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 7, art. 11, art. 19, art. 21, art. 23, art. 24 alin 15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 23, pct. 24, pct. 29, pct. 32, pct. 33 pct. 48, pct. 63, pct. 71⁴ alin 2 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare, art. 144⁴, alin. (1), lit. b) și alin.(3) lit.b) din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, pct.12, pct. 1.52, pct. 2.21, pct. 2.22, pct. 1.3, pct. 3.26 din Liniile Directoare OCDE, art.2 alin.3 din Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, în baza Referatului nr. 39464/5/20.04.2016, se

DECIDE :

- *respingerea ca nemotivată* a contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând măsura diminuării pierderii fiscale cu următoarele:

- ... lei - cheltuieli nedeductibile cu servicii de transport pentru care

nu s-a prezentat documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul societății

- ... lei – venituri stornate pentru refuzurile cantitative ale clienților
- ... lei – diminuare pierdere fiscală aferentă anilor 2006 și 2007, ca urmare a nerespectării de către societate a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.11.2009
- lei – cheltuieli cu prestări de servicii efectuate de sindicatul societății cu ocazia Zilei Metalurgistului
- ... lei – cheltuieli cu comisioane bancare, care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile
- ... lei – cheltuieli cu comisionul bancar de renunțare la un credit, refăcute de SC DSSA, pentru care nu este încheiat un contract
- ... lei - pierdere fiscală din exercițiul financiar 2007, pentru care s-a împlinit termenul de prescripție în exercițiul financiar 2012

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /18.06.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de lei reprezentând măsura diminuării pierderii fiscale cu următoarele:

- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu casarea producției neterminate
- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu casarea de piese de schimb
- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu servicii de consultanță facturate de MSM OOO din Rusia, pentru care nu s-a prezentat documente justificative privind necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor
- ... lei - cheltuieli nedeductibile cu servicii de reclamă și publicitate, pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor
- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu pierderile tehnologice care depășesc normele proprii de consum
- ... lei – cheltuieli nedeductibile cu servicii de consultanță facturate de MSG OAO din Rusia, pentru care nu s-a prezentat documente justificative privind necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor
- ... lei – cheltuieli cu servicii de consultanță și management facturate de SC MEEMD SRL, pentru care documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă și necesitatea serviciilor, având în vedere relația juridică dintre societăți
- ... lei – cheltuieli cu scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate
- ... lei – cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor de la persoane afiliate
- ... lei – venituri stabilite suplimentar prin ajustarea veniturilor obținute de societate din livrările de bunuri către afiliați, ca urmare a analizei dosarului prețurilor de transfer prezentate de societate.

- *respingerea ca lipsită de interes* a contestației formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-MC ... /18.06.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală.

- prezenta decizie se comunică la:

- S.C. X 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 Cluj sau Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

....