



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr.28 / 2017

privind soluționarea contestației depusă de

.X. S.R.L. înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

sub nr. A_SLP .X./15.11.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr.AGG_AIF .X./07.11.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP .X./15.11.2016 asupra contestației formulată de .X. S.R.L. CUI .X. cu sediul în .X., .X., județul .X. împotriva :

- Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 comunicată societății de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. cu adresa nr.AGG_AIF .X./26.09.2016 prin care s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei,

- Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 comunicată societății de către organele de inspecție fiscală cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016 prin care s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, emisă urmare a îndreptării erorii materiale, conform art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestă parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 comunicată societății de către organele de inspecție fiscală cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând venituri stabilite suplimentar ca urmare a efectuării de ajustări de natura prețurilor de transfer.

Față de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv :

- 29.09.2016, conform semnăturii directorului economic al contestatarii aplicată pe adresa de comunicare nr.AGG_AIF .X./26.09.2016 a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, anexată în copie la dosar și

- 12.10.2016, așa cum rezultă din ștampila Oficiului Poștal aplicată pe plicul de expediție a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016, anexat în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind expediată prin poștă la data de 27.10.2016, conform scrisorii de trăsură H 958 791 2033, aflată în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 și art.272 alin.5 lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L., denumită în continuare .X..

I. Prin contestația formulată, contestatara arată că a fost înființată în luna iunie 2006 sub deținerea integrală a acționarului unic .X. din Japonia, producător global de componente auto și sub coordonarea firmei .X. cu sediul în .X.. Principalul client al .X. este .X. ce deține 84% din vânzările globale în anul 2014, iar constructorul european principal deservit de .X. este .X..

.X. susține că .X. și .X. colaborează în baza unui parteneriat strategic format prin contractul de alianță încheiat în anul 1999 care a condus la stabilirea unor dețineri reciproce de capital de către cei doi parteneri, în condițiile menținerii de către fiecare a independenței și autonomiei decizionale în activitățile operaționale, comerciale și financiare.

.X. a desfășurat activitate de producție de componente auto, din gama schimbătoarelor de căldură, radiatoare și unități de aer condiționat pentru .X.. Componentele fabricate sunt vândute preponderent către constructorul european .X., respectiv către uzina locală .X., cât și alte entități .X. și într-un grad mai redus către alte societăți afiliate din .X. și .X..

Activitatea de producție a .X. a demarat efectiv în luna octombrie 2007, dar consideră că, etapa de start-up a fost prelungită, inclusiv în perioada supusă verificării, astfel că pragul de rentabilitate previzionat a atins în anul 2011 un rezultat brut din exploatarea pozitiv, iar în anul 2014 s-a obținut un rezultat total din exploatare pozitiv.

A. Aspecte procedurale

.X. arată că a făcut obiectul inspecției fiscale în perioada 22.09.2015-19.05.2016, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr F_AG .X./31.05.2016, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F_AG .X./31.05.2016, precum și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite la inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./31.05.2016.

Prin contestația nr..X./22.07.2016 înregistrată la organul fiscal emitent sub nr..X./25.07.2016, .X. a solicitat anularea Raportului de inspecție fiscală F_AG nr..X./31.05.2016 pentru suma de .X. lei și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.F_AG .X./31.05.2016.

Prin Decizia nr.X/30.09.2016 emisă în soluționarea contestației s-a respins ca fiind fără obiect contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală F-AG nr..X./31.05.2016 în ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei și a fost anulată Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F_AG .X./31.05.2016.

Societatea arată că, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F_AG .X./31.05.2016 au fost întocmite ulterior:

- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 comunicată societății de către organele de inspecție fiscală cu adresa nr.AGG_AIF .X./26.09.2016 prin care s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, denumită dispoziția de măsuri nr.X și ca urmare a îndreptării erorii materiale, conform art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare s-a emis

- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 comunicată societății de către organele de inspecție fiscală cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016 prin care s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, denumită dispoziția de măsuri nr.X.

1. Referitor la nelegalitatea modificării bazei de impunere prin emiterea unei dispoziții de măsuri în lipsa emiterii unei decizii de ajustare și a unei decizii de impunere, contestatara susține că în temeiul art.109 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul fiscal emite acte administrative fiscale în raport de situația constatată.

În situația în care organul fiscal procedează la ajustarea unui venit obținut de la o persoană afiliată contribuabilului inspectat, acesta este obligat să emită o decizie de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere.

Decizia de ajustare se comunică contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana afiliată. Ajustarea este opozabilă organului fiscal competent pentru

administrarea creanțelor datorate de persoana afiliată numai dacă decizia de ajustare este definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac.

Referitor la emiterea unei dispoziții de măsuri, societatea pretinde că față de prevederile O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", dispoziția de măsuri nu poate fi emisă în lipsa unei decizii de impunere, fiind de esența acesteia să se grezeze pe un act administrativ fiscal prin care au fost impuse obligații suplimentare.

Mai mult, deoarece prin dispoziția de măsuri nu pot fi stabilite obligații suplimentare, ci numai obligații de natură contabilă sau declarative, aceasta nu este susceptibilă de executare *ut singuli*.

Astfel, etapele premergătoare obligatorii emiterii dispoziției de măsuri ar fi următoarele: desfășurarea inspecției fiscale, emiterea RIF, emiterea deciziei de ajustare venit persoană afiliată, emiterea deciziei de impunere, rămânerea definitivă în sistemul căilor administrative și judiciare de atac a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale, emiterea dispoziției de măsuri.

În opinia contestatarii, în lipsa emiterii unui act administrativ din cele enumerate la art.109 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nu se pot impune societății obligații contabile și declarative.

2. Referitor la lipsa motivării Dispozițiilor de măsuri nr.x și nr.x, contestatara arată că, acestea au fost emise cu încălcarea dispozițiilor art.6 și art.43 alin.2 lit.e) și lit.f) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sensul că nu conțin motivele de fapt și de drept care au condus la diminuarea pierderii fiscale.

Necesitatea de a motiva actul administrativ într-o măsură suficientă și de natură a permite controlul judiciar a fost statuată prin Decizia civilă nr.X/2015 emisă de Curtea de Apel .X. - Secția a-VII-a de Contencios Administrativ Fiscal cât și prin Decizia nr.2015/2005 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

Astfel, prin încălcarea prevederilor art.43 alin.2 lit.e) și lit.f) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală s-a pricinuit societății o vătămare constând în nerespectarea dreptului la un proces echitabil.

3. Referitor la prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru anul 2010, .X. susține că la momentul emiterii Dispozițiilor de măsuri nr.x și nr.x, organele de inspecție fiscală nu emisese niciunul din actele prevăzute limitativ la art.109 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Contestatara susține că până la data redactării contestației nu a fost emis un act administrativ valabil cu privire la baza de impunere a impozitului

pe profit, astfel încât efectul suspensiv al inspecției fiscale asupra termenului de prescripție, nu s-a produs.

În opinia contestatarii a fost încălcat dreptul fundamental al societății la o bună administrare, astfel cum este stabilit prin art.41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene preluat în art.7 și art.17 din Codul european al bune conduite administrative.

Contestatară invocă în susținere prevederile art.23, art.91, art.92, art.98 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și Decizia nr.951/2014 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

Concret, societatea susține că pentru obligațiile fiscale aferente anului 2010, termenul de prescripție a început să curgă la data de 01.01.2011 și s-a împlinit 5 ani mai târziu, respectiv la data de 01.01.2016.

4. Referitor la nelegalitatea modificării bazei de impunere prin emiterea de dispoziții de măsuri, în lipsa emiterii unei decizii de ajustare/decizii de modificare a bazei de impunere și a unei decizii de impunere, .X. susține că, la data începerii inspecției fiscale, 22.09.2015, societatea se afla în administrarea D.G.A.M.C., astfel încât această procedură de administrare trebuia desfășurată în mod nemijlocit de inspectorii ai acestei structuri din cadrul A.N.A.F.

În acest sens, Titlul III Cap.I din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.9 alin.(5) din H.G. nr.520/2013 privind organizarea și funcționarea A.N.A.F. și art.99 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală consacră competența administrării impozitelor și taxelor datorate de marii contribuabili în favoarea D.G.A.M.C., structură care, la data începerii controlului, funcționa în cadrul aparatului propriu central al A.N.A.F.

Contestatară invocă în susținere prevederile art.99 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, singura modalitate prin care inspecția fiscală poate fi efectuată de către alt organ decât cel competent potrivit legii, este prin delegare de competență. Astfel, organele de inspecție nu au făcut dovada existenței și comunicării unui act de delegare valabil, cu încălcarea prevederilor art.7 din O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013, în sensul că nu a înștiințat contribuabilul despre delegarea competenței, anterior inspecției și nu a comunicat contribuabilului actul de delegare, delegarea neputând fi opusă acestuia.

Contestatară arată că, dispozițiile Codului de procedură fiscală și cele ale ordinului dat în aplicarea acestora se completează cu dreptul comun potrivit art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, urmând a se aplica, *mutatis mutandis* prevederile art.147 din Codul de procedură civilă, inclusiv în ceea ce privește principiile ce trebuie avute în vedere la delegarea competenței de efectuare a unor acte de procedură, unde se specifică: "*când, din cauza unor împrejurări*

excepționale, instanța competentă este împiedicată un timp mai îndelungat să funcționeze, Înalta Curte de Casație și Justiție, la cererea părții interesate, va desemna o altă instanță de același grad care să judece procesul."

Societatea arată că, deși în materie procedurală fiscală, nu se poate discuta despre competența Înaltei Curți de Casație și Justiție în ceea ce privește delegarea de competență cu privire la activitatea de administrare a contribuabililor, trebuie reținută aplicabilitatea principiului general enunțat și anume că delegarea unor competente în materie procedurală, presupune îndeplinirea unei condiții premisă, respectiv identitatea de competență materială între organul de la care se deleagă și organul care primește delegarea.

Contestatarea concluzionează că:

- activitățile care se circumscriu activității de administrare a contribuabilului se efectuează de către organul fiscal determinat potrivit art.32 și următoarele din Codul de procedură fiscală, respectiv D.G.A.M.C., ce acționează exclusiv la nivel central și are competență pe tot teritoriul țării,

- delegarea de competență nu poate fi realizată *de plano*, decât către un organ de același grad, respectiv un organ a cărui competență materială este identică cu cea a organului de la care se deleagă,

- ierarhia constituțională a actelor normative și normele de tehnică legislativă nu permit stabilirea competenței în materie procedurală prin acte juridice cu o forță inferioară Codului de procedură civilă, în sensul că nu poate fi considerată legală reglementarea condițiilor și modalităților concrete de delegare a competenței prin legislație secundară, în speță, prin Ordin al Președintelui A.N.A.F.,

- soluția legală pentru realizarea efectivă a activităților de inspecție fiscală de către alte organe decât D.G.A.M.C. este dată de dispozițiile Codului de procedură civilă, în materia administrării probelor prin comisie rogatorie, conform prevederilor art.261 alin.(2) din Codul de procedură civilă, potrivit cărora: *"Dacă, din motive obiective, administrarea probelor nu se poate face decât în afara localității de reședință a instanței, aceasta se va putea efectua prin comisie rogatorie, de către o instanță de același grad sau chiar mai mică în grad, dacă în acea localitate nu există o instanță de același grad. În cazul în care felul dovezii îngăduie și părțile se invoiesc, instanța care administrează proba poate fi scutită de citarea părților"*.

Astfel, contestatarea pretinde că, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. ar fi trebuit să se rezume la strângerea probelor, selectarea documentelor financiar-contabile controlate, prin raportare la obiectul inspecției, urmând ca analiza acestora și emiterea Raportului de inspecție fiscală și a Dispozițiilor de măsuri să rămână în sarcina exclusivă a organului fiscal competent în administrarea contribuabilului, respectiv Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

B. Aspecte de fond

B.1 Referitor la nelegalitatea ajustărilor efectuate de organele de inspecție fiscală din considerente de prețuri de transfer, contestatara arată că, în timpul inspecției fiscale a fost solicitată întocmirea și prezentarea unui dosar de prețuri de transfer care să documenteze tranzacțiile derulate cu anumite societăți afiliate din .X., dar în mod eronat, s-a procedat nu doar la ajustarea prețurilor de transfer aferente vânzărilor de produse realizate de .X. către entitățile specifice pentru care a fost solicitat dosarul prețurilor de transfer, ci și la ajustarea prețurilor de transfer aferente unor vânzări de produse către societăți pentru care nu a fost solicitată, întocmirea și prezentarea dosarului de prețuri de transfer.

Astfel, contestatara consideră că, nu îi poate fi impusă ajustarea prețurilor de transfer aferente vânzărilor de produse către .X., entități .X. sau alte entități .X., pentru care organele de inspecție fiscală nu au solicitat să fie prezentat dosarul prețurilor de transfer privind tranzacțiile cu aceste firme, cu invocarea prevederilor art.79 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.2 alin.1 din O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Deoarece, organele de inspecție fiscală au încălcat flagrant legislația fiscală în vigoare privind condițiile care trebuie îndeplinite pentru a fi efectuate ajustări de prețuri de transfer, contestatara consideră că, a fost nesocotit dreptul la apărare, încălcare sancționată cu nulitatea absolută, conform prevederilor art.175 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, coroborate cu cele ale art.2 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Vătămarea cauzată societății a constat în aceea că, aceasta nu a avut posibilitatea să demonstreze că, potrivit dosarului prețurilor de transfer întocmit, prețul practicat cu anumite entități afiliate corespunde prețului de piață și în același timp că anumite societăți, considerate afiliate de organele de inspecție fiscală, nu sunt în fapt afiliate.

B.2 .X., susține că, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nefondat că între .X. și contestatară există relație de afiliere indirectă, în baza unor informații limitate accesate printr-o sursă secundară de date și anume baza de date Orbis, fără a verifica prin surse suplimentare corectitudinea informațiilor respective extrase din Orbis și fără a dovedi că, în mod efectiv, pe bază de informații certe că sunt întrunite criteriile de afiliere prevăzute de Codul Fiscal pentru definirea persoanelor afiliate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că .X. este parte afiliată indirect cu .X., oferind ca justificare pentru această concluzie, informații de natură incertă afișate în baza de date Orbis, în sensul că „.X.

deține un procent de 43.4% în .X. Co. LTD, .X. Co. LTD deține un procent de 41.59% în .X., .X. deține un procent de 100% în .X. S.R.L.”

Societatea susține că, în baza de date .X., informațiile cu privire la acționariat sunt afișate automat, având o calitate incertă, în sensul că, însuși proprietarul bazei de date .X. atrage atenția asupra faptului că informațiile afișate în secțiunea de acționariat corespund strict preferințelor stabilite ale utilizatorului bazei de date și trebuie astfel înțelese ce reprezintă aceste date pentru a stabili cum pot fi utilizate.

.X. susține că prețurile de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor desfășurate de un contribuabil român cu societăți afiliate trebuie să corespundă nivelului de piață, în caz contrar acestea putând fi ajustate de autoritățile fiscale, conform prevederilor art.7 alin.1 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.24 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, justificarea că tranzacțiile cu societăți afiliate se desfășoară la nivel de piață se face de către contribuabilii români, conform art.79 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.2 alin.1 din O.P.A.N.A.F. nr.222/2008, iar situațiile în care organele de inspecție fiscală procedează la estimări/ajustări ale prețurilor de transfer sunt definite în mod specific la art.3 alin.1 și alin.2 din O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Contestatară mai susține că Liniile directe OCDE și comentariile privind Convenția Fiscală Model a OCDE nu oferă clarificări privind interpretarea definiției întreprinderilor afiliate, iar doctrina internațională recunoaște că pe acest subiect există interpretări diferite.

Referitor la criteriul 1 participatie de minim 25% în capital, .X., susține că:

- .X. S.A. din Franța (societatea mamă a Grupului .X.) deține 43,4% din capitalul .X. (respectiv 43,4% din acțiuni la .X. Co. Ltd din Japonia, societatea mamă a .X.),

- .X. (prin .X. Finance Co.Ltd deținută în procent de 100% de .X. Co. Ltd din Japonia) deține o participatie de 15% din .X. și anume 15% din acțiunile .X. S.A., societatea mamă a Grupului .X.,

- .X., prin .X. Co.Ltd din Japonia deține 40,68% din capitalul Grupului .X. și anume 40,68% din acțiunile .X. din Japonia, care la rândul său deține 100% din capitalul .X..

Având în vedere lanțul de participatii în capital menționate, contestatară apreciază că, deținerea indirectă a .X. în capitalul contestatarii este de fapt, de 43,4% din 40,68% din 100% aceasta însemnând 17,655%, procent obținut prin înmulțirea procentelor pe lanț (respectiv 43,4 x 40,68 x 100).

Contestatară susține că, înmulțirea procentelor pe lanț este absolut necesară pentru a putea determina procentul de deținere indirectă al Grupului .X. în capitalul .X., având în vedere că acest procedeu de calcul al deținerilor indirecte prin înmulțire/ponderare a procentelor reprezintă un principiu general cu aplicabilitate în România și la nivel internațional în diverse situații, inclusiv la pregătirea conturilor anuale consolidate.

Astfel, deoarece deținerea indirectă a Grupului .X. în capitalul .X. este doar de 17,655 %, deci sub limita de 25 % prevăzută prin Codul fiscal, contestatară consideră că nu este afiliată cu .X., în baza criteriului minim de deținere de capital.

Referitor la criteriul 2 deținere de minim 25% a drepturilor de vot, .X., susține că dreptul de vot deținut în contextul lanțului de dețineri sunt, după cum urmează:

- .X. S.A. din Franța (societatea mamă a Grupului .X.) deține 43,4 % din drepturile de vot la .X. Co. Ltd din Japonia (societatea mamă a .X.),
- .X., prin .X. Co.Ltd din Japonia deține 41,6% din drepturile de vot la .X. din Japonia (societatea mamă a Grupului .X., care deține 100% din .X.),
- participația de 15% în capital deținută de .X. la .X., mai sus menționată mai sus nu este purtătoare de drepturi de vot.

Contestatară invocă în susținere art.78 Cap.XIII Tranzacții între întreprinderile asociate din propunerea Comisiei Europene de Directivă a Consiliului privind o bază fiscală consolidată comună a societăților (CCCTB), conform căruia prin aplicarea principiului de înmulțire a ratelor de participație pe niveluri succesive a rezultat că .X. deține indirect doar o cotă de 18,05% din drepturile de vot în societate ($43,4\% \times 41,6\% \times 100\%$) deci o deținere sub pragul minim de 25% luat în considerare pentru a defini existența unei relații de afiliere conform Codului fiscal.

Contestatară exemplifică cu metode/principii de analiză recunoscute de OCDE, în contextul identificării existenței unor relații de investiții directe, definite drept deținere de cel puțin 10%.

Astfel, consideră că metodele FDIR (cadru privind relații de investiții directe) metoda PMM (metoda înmulțirii participațiilor), precum și DIIC (metoda influenței directe/controlului indirect) pot fi replicate și în scopul efectuării unei analize structurate cu scopul identificării unor relații de afiliere, având ca premiză de studiu ca în loc de deținerea de cel puțin 10% pentru relații de investiții directe, să se considere o deținere de cel puțin 25% relevantă pentru relații de afiliere conform Codului fiscal.

Astfel, prin replicarea metodologiei structurată de analiză a investițiilor unui investitor și principiile recunoscute de OECD, respectiv utilizarea celor 3 metode, contestatară a concluzionat că, nu este afiliată cu .X., în baza criteriului minim de deținere a drepturilor de vot.

Referitor la criteriul 3 control, .X., susține că nu se află sub controlul Grupului .X., motivând că documentul de angajament comercial datat 01.06.2007, prezentat în timpul inspecției fiscale reprezintă o propunere a .X. .X. (abreviat RNPO) către .X. privind rolul acestei firme de furnizor pentru proiectul .X.. .X. a decis în mod independent să accepte propunerea emisă de RNPO, ceea ce probează că acest cadru comercial nu reprezintă o indicație că firma .X. ar exercita control asupra firmei .X., astfel cum au constatat organele de inspecție fiscală.

B.3 Contestatara susține că, organele de inspecție fiscală au deviat de la metodologia/metodele/criteriile de calcul a rezultatelor prezentate în dosarul prețurilor de transfer, deoarece au păstrat în mod incorect cheltuiala cu redevența obținută de la .X. din Japonia în baza de costuri operaționale la care se impune câștigarea unei marje de profit pentru producție la nivelul medianei.

.X. consideră că, redevența se calculează de fapt la veniturile din vânzări versus vânzări care se realizează la prețuri ce au în vedere asigurarea unei marje de profit la costurile societății aferente activității sale de producție.

Societatea arată că, organele de inspecție fiscală susțin că au aplicat aceleași metode și criterii de calcul a profitabilității .X. în relația cu societățile sale afiliate cu metoda care a fost prezentată în dosarul prețurilor de transfer, singura deviație recunoscută de la acea metodologie fiind doar insistența de a păstra cheltuielile cu transport extraordinar în baza de costuri operaționale la care se impunea câștigarea unei marje de profit pentru producție.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că marja de profit *"se aplică după determinarea costurilor totale aferente obținerii produsului finit (costuri care includ și redevența) deci implicit și asupra redevenței"* concluzionând că *„maniera de calcul avută în vedere de echipa de inspecție fiscală nu numai că, corespunde cu cea explicată de societate în dosarul de prețuri de transfer, dar este și una normală din punct de vedere al determinării marjei.”*

Față de metodologia de calcul a rezultatului operațional atribuibil relației cu societăți afiliate pe perioada 2010 - 2014, societatea prezintă o variantă de calcul diferită de cea a organelor de inspecție fiscală, apreciind că este incorectă includerea ponderii corespunzătoare din cheltuiala cu redevența pentru tehnologia obținută din Grup în baza de cheltuieli la care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ar fi câștigat o marjă de profit pentru producție, pentru următoarele considerente:

- prin includerea ponderii corespunzătoare din cheltuiala cu redevența în baza de cheltuieli de producție pentru societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au impus câștigarea de către .X. a unei marje de profit (la

nivelul medianei) inclusiv la valoarea redevenței pentru tehnologia dezvoltată ca urmare a funcțiilor și riscurilor de cercetare-dezvoltare asumate la nivel de Grup, funcții și riscuri la care contestatara nu a contribuit, ci doar a beneficiat de tehnologia rezultată, iar conform principiilor OCDE nu ar fi îndreptățită să câștige o marjă de profit la valoarea redevenței.

Societatea invocă paragr.2.93 din Liniile directoare OCDE conform cărora costurilor de tip *pass-through* nu le este atribuit un element de profit.

Deoarece, .X. este doar beneficiară a tehnologiei, fără să fi adus și un aport la crearea de valoare adăugată în ce privește dezvoltarea conceptelor și tehnologiilor respective, rezultă că societatea nu este îndreptățită să câștige o marjă de profit la valoarea cheltuielii cu redevența.

- analiza de comparabilitate la nivelul marjei nete prezentată în cadrul dosarului de prețuri de transfer a avut în vedere testarea rezultatului .X. în funcție de profilul său funcțional asumat în relația cu societățile sale afiliate arată că redevența datorată nu ar trebui să fie inclusă de organele de inspecție fiscală în baza de costuri la care se așteaptă obținerea unei marje de profit.

Societatea invocă paragr.2.92 din Liniile directoare OCDE, aratând că redevența datorată nu ar trebui să fie inclusă de organele de inspecție fiscală în baza de costuri la care se așteaptă obținerea unei marje de profit.

Includerea redevenței în baza de cheltuieli operaționale ale societății poate fi considerată că distorsionează comparabilitatea cu societățile incluse în eșantionul de companii comparabile independente care, deși sunt considerate că îndeplinesc funcții și riscuri de producție comparabile cu societatea, este rezonabil să se considere că nu dispun de o tehnologie comparabilă, cum este cea accesibilă societății prin apartenența la Grup, în schimbul plății redevenței (diferența de tehnologie putând fi observată din diferențele produselor fabricate de societate verso societățile producătoare comparabile din eșantion).

Astfel, .X. apreciază că este nejustificată includerea ponderii corespunzătoare din cheltuielile cu redevența înregistrată pentru tehnologia obținută din Grup în calculul rezultatului operațional realizat de societate în relație cu societățile considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind afiliate.

B.4. Referitor la includerea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor extraordinare de transport ale societății în calculul marjei operaționale, societatea consideră că pentru o mai bună acuratețe și consistență în calcul, organele de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să elimine veniturile înregistrate de societate în contul 758 “*Alte venituri din exploatare*” din calculul rezultatului obținut din segmentul de activitate de producție pentru societăți afiliate.

.X. apreciază că în cadrul dosarului prețurilor de transfer, calculul marjei a fost efectuat pe o abordare mai conservatoare prin considerarea vânzărilor către societăți afiliate (fără efectul veniturilor înregistrate în contul 758) pe premisa că alocarea și a altor venituri operaționale ale societății într-o proporție de sub 10% sau 8-9% acestui segment ar fi fost imaterială pentru calcul.

Contestatară consideră că veniturile înregistrate în contul 758 "*Alte venituri din exploatare*" ar fi trebuit incluse de organele de inspecție fiscală la calculul rezultatului operațional realizat de societate în relația cu societățile afiliate, pe măsura ponderii utilizate pentru alocarea cheltuielilor operaționale, considerând a fi relevant paragr.2.75 din Liniile directoare OCDE.

B.5. Referitor la factorii obiectivi care justificau sursa și caracterul temporar al pierderilor operaționale înregistrate de societate, contestatară susține că un rezultat operațional negativ, chiar pe un număr de ani nu trebuie să conducă automat la concluzia că nu a fost respectat principiul prețului de piață, ci trebuie avute în vedere circumstanțele economice și comerciale.

Societatea susține că perioada de start-up, respectiv 2006 - 2009 a fost aleasă arbitrar de organele de inspecție fiscală, fără să țină seama că de-a lungul perioadei supuse inspecției fiscale, societatea s-a aflat într-un stadiu incipient și în deplină expansiune a operațiunilor, iar în perioada 2011-2012 s-a înregistrat încetinirea creșterii vânzărilor ca efect al crizei economice globale.

Astfel, susține că rezultatele operaționale negative obținute în perioada 2010 - 2013 nu sunt rezultatul unor abateri de la principiile prețurilor de transfer în relația cu societățile afiliate, ci sunt efectul unor factori economici și comerciali obiectivi, cu care s-a confruntat, la fel ca o altă societate independentă aflată în aceeași situație, în acest sens prezentând paragr.1.70 și 1.71 din Liniile directoare OCDE.

De asemenea, se prezintă o analiză prin care societatea s-a raportat la companiile identificate ca desfășurând activități de producție comparabile cu .X. în cadrul dosarului prețurilor de transfer, conform căreia rezultatele operaționale negative înregistrate în 2010-2013 reflectă perioada de start-up și de dezvoltare a operațiunilor sale și nu provin dintr-o abatere de la principiul prețurilor de transfer.

Astfel, organele de inspecție fiscală au ignorat în totalitate factorii economici și comerciali obiectivi cu care societatea s-a confruntat, ca și o altă societate independentă în aceeași situație.

În consecință, contestatară solicită anularea în totalitate a veniturilor suplimentare impozabile în sumă de .X. lei stabilite în urma ajustării abuzive de către organele de inspecție fiscală a prețurilor de transfer practicate

pentru vânzarea de produse către societăți considerate afiliate și anularea ca netemeinice și nelegale a Dispozițiilor de măsuri nr.1 și nr.2.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F_AG .X./31.05.2016 prin care au fost constatate următoarele deficiențe contestate:

Inspecția fiscală a început în data de 22.09.2015, conform avizului nr..X./09.09.2015 și a fost suspendată de la data 22.10.2015 la data de 27.01.2016, conform comunicării de suspendare nr..X./22.10.2015.

.X. este deținută integral 100 % de .X. din Japonia, iar obiectul de activitate constă în fabricarea altor piese și accesorii pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule, cod CAEN 2932.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat, în principal livrări de produse finite și mărfuri către :.X. S.A. CUI .X., .X. .X. CUI .X., .X. SAS FR .X., .X. .X., .X. HU .X..

Deoarece societatea a derulat tranzacții cu societăți afiliate, atât din cadrul UE, cât și cu firme extracomunitare, organele de inspecție fiscală au solicitat întocmirea și depunerea Dosarului prețurilor de transfer, cu adresa nr..X./25.09.2015, cu termen de prezentare până în data de 25.11.2015.

Societatea a solicitat prin adresa nr..X./24.11.2015, prelungirea termenului de prezentare a dosarului cu o perioadă de încă două luni, respectiv până la data de 25.01.2016.

Conform Dosarului prețurilor de transfer înregistrat la A.J.F.P. .X. sub nr..X./26.01.2017, .X. a considerat societăți afiliate cu care a realizat tranzacții, următoarele societăți:

- .X. Llanelli
- .X. .X. Product Ltd.
- .X. .X. .X.
- .X. Thailand Co. Ltd.
- .X. Rusia LLC
- .X. Spain
- .X. France SAS
- .X. UK
- .X. Spania
- .X. (China) Holding Company.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea societăților afiliate cu care .X. a derulat tranzacții în perioada 01.01.2010 – 31.12.2014.

Din informațiile oferite de baza de date Orbis care conține informații publice despre companii la nivel mondial au rezultat următoarele aspecte:

- .X. deține un procent de 43,40% în .X. Co.Ltd.;
- .X. Co.ltd. deține un procent de 41,59% în .X.;

- .X. din Japonia deține un procent de 100% în .X..

Având în vedere prevederile art.7 alin.1 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată și datele din baza de date Orbis, organele de inspecție fiscală au constatat că, .X. este parte afiliată cu .X..

În timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat "*Documentul de angajament comercial*", fără număr încheiat în luna iunie 2007 între .X. SAS Franța și .X. din Japonia (reprezentată de .X. Co.Ltd.) care reprezintă un acord comercial prin care .X. se aprovizionează, între altele, cu unități de aer condiționat de tipul L 38 având ca furnizor pe .X. din Japonia.

Având în vedere că, acest acord comercial este încheiat între societăți afiliate sub forma unei "*organizații comerciale*" denumită .X. - .X. care acționează atât în numele .X. SAS Franța, cât și în numele .X. din Japonia, documentul fiind semnat de o singură persoană în numele societăților, iar .X. .X. din Japonia este menționat la capitolul Producător, organele de inspecție fiscală au apreciat că există o relație de afiliere indirectă între .X. și .X..

În perioada 01.01.2010 - 31.12.2014, contestatara a derulat tranzacții cu următoarele firme aparținând Grupului ..X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin dosarul prețurilor de transfer prezentat de .X., societățile aparținând Grupului .X. nu au fost considerate ca fiind părți afiliate și tranzacțiile cu acestea nu au fost analizate în cadrul respectivului dosar, motiv pentru care au procedat la reanalizarea tranzacțiilor derulate cu părțile afiliate, incluzând .X. ca fiind societate afiliată indirect.

Având în vedere datele cuprinse în dosarul prețurilor de transfer s-a procedat la recalcularea marjei la costuri aferentă vânzărilor către societățile din grup, fiind avute în vedere aceleași metode și criterii folosite de către societate prin calculul inițial, respectiv veniturile realizate cu societățile afiliate și ponderea cheltuielilor aferente acestora.

Astfel, indicatorul „4. *Cheltuieli aferente vânzărilor către societăți din grup*” a fost determinat pe baza cheltuielilor din exploatare din care au fost excluse cheltuielile cu redevențele plătite, aferente vânzărilor către clienți din afara Grupului (societăți afiliate).

Organele de inspecție fiscală au precizat, referitor la calculul efectuat în dosarul de prețurilor de transfer prezentat de societate privind indicatorul "4. *Cheltuieli aferente vânzărilor către societăți din grup*" că, .X. a exclus din totalul cheltuielilor din exploatare, cheltuielile extraordinare de transport, după cum urmează:

- în anul 2012 cu suma de .X. lei
- în anul 2013 cu suma de .X. lei.

În concluzie, conform dosarului prețurilor de transfer, ținând cont de funcțiile și riscurile enunțate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși .X. nu deține funcții și factori de decizie cu privire la

stabilirea politicii de management, încheierea și negocierea contractelor, alegerea furnizorilor de materii prime, alegerea clienților, negocierea prețurilor, este expusă riscului privind prețul materiilor prime, riscului de piață aferent produselor fabricate local pentru vânzare către clienți terți și societăți afiliate din Grup.

Astfel, cheltuielile extraordinare de transport nu se încadrează în categoria costurilor speciale, generate de circumstanțe neobișnuite, ele fiind costuri stabilite prin contractele încheiate de către .X. cu beneficiarii, care la momentul încheierii au avut sau trebuiau să aibă în vedere capacitatea de producție și livrare a societății, fiind astfel, cheltuieli aferente vânzărilor către societăți din grup.

Marja la costuri aferentă vânzărilor către societățile din Grup s-a prezentat pe perioada verificată, după cum urmează :

anul 2010	- 21,07%	anul 2011	- 3,41%
anul 2012	- 2,31%	anul 2013	- 10,15%
anul 2014	4.26%		

Deoarece, marjele la costuri aferente vânzărilor către societățile din Grup stabilite pentru .X., în urma analizei dosarului de prețuri de transfer pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2013 sunt sub limitele cuartilelor inferioare anuale determinate pentru societățile comparabile, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea marjelor societății până la nivelul medianelor determinate pentru companiile comparabile, după cum urmează:

În anul 2010 societatea a înregistrat o marjă la costuri totale de exploatare aferentă afiliațiilor, calculată în urma inspecției fiscale, de -21,07%, valoare situată sub mediana de 2,78% determinată pentru companiile comparabile în anul 2010, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea veniturilor afiliațiilor, astfel încât marja la costuri aferentă tranzacțiilor cu afiliații să ajungă la nivelul medianei.

În anul 2011 societatea a înregistrat o marjă la costuri totale de exploatare aferentă afiliațiilor, calculată în urma inspecției fiscale, de -3,41%, valoare situată sub mediana de 3,94% determinată pentru companiile comparabile în anul 2011, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea veniturilor afiliațiilor, astfel încât marja la costuri aferentă tranzacțiilor cu afiliații să ajungă la nivelul medianei.

În anul 2012 societatea a înregistrat o marjă la costuri totale de exploatare aferentă afiliațiilor, calculată în urma inspecției fiscale, de -2,31%, valoare situată sub mediana de 1,83% determinată pentru companiile comparabile în anul 2012, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea veniturilor afiliațiilor astfel încât marja la costuri aferentă tranzacțiilor cu afiliații să ajungă la nivelul medianei.

În anul 2013 societatea a înregistrat o marjă la costuri totale de exploatare aferentă afiliațiilor, calculată în urma inspecției fiscale, de -10,15%, valoare situată sub mediana de 3,04% determinată pentru

companiile comparabile în anul 2013, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea veniturilor afiliaților astfel încât marja la costuri aferentă tranzacțiilor cu afiliații să ajungă la nivelul mediane.

Intrucât în anul 2014 .X. a înregistrat o marjă la costuri totale de exploatare aferentă afiliaților, calculată în urma inspecției fiscale, de 4,26%, valoare situată în intervalul cuartilar determinat la companiile comparabile respectiv, 0,32% cuartila inferioară și 5,65% cuartila superioară, organele de inspecție fiscală nu au efectuat ajustări ale veniturilor.

La capitolul IV Dosarul prețurilor de transfer din Raportul de inspecție fiscală nr.F_AG .X./31.05.2016 s-au constatat următoarele:

.X. este deținută integral, 100% de .X. din Japonia.

Activitățile desfășurate cu societățile afiliate au presupus:

- licențierea de către .X. din Japonia a tehnologiei pentru producția și vânzarea de componente auto de către contestatară,
- achiziții de servicii de consultanță și asistență tehnică de către contestatară,
- tranzacții privind achiziții/vânzări de bunuri ale contestatarii,
- achiziții de natura mijloacelor fixe de către contestatară,
- vânzarea de produse finite de către contestatară către societăți afiliate,
- achiziția de servicii de finanțare de către contestatară de la .X. din Japonia.

Referitor la licențierea de către .X. din Japonia a dreptului de a utiliza informații tehnice/tehnologice pentru producția și vânzarea de componente auto în schimbul plății de redevențe conform dosarului prețurilor de transfer a rezultat că, rata redevenței percepute de .X. din Japonia până la data de 01.04.2010 (5%) se încadra în intervalul intercuartilar de rate de redevență stabilite în condiții de piață, conform contractelor relativ comparabile identificate (între 2,00% și 7,50%), iar ulterior acestei date, rata a fost chiar sub intervalul de piață determinat.

Referitor la serviciile de consultanță și asistență tehnică, achiziționate de către contestatară de la societăți afiliate, conform dosarului prețurilor de transfer, marja la costuri (5%) percepută de companiile afiliate din Grup pentru serviciile de consultanță și asistență tehnică furnizate către contestatară în perioada analizată se încadrează în intervalul de marje obținute de companiile independente ce furnizează servicii similare (care variază între 3,02% și 7,03%, cu o mediană de 5,80% - determinate pe baza metodei mediei simple pentru perioada 2010 - 2014).

Referitor la achiziția de servicii de finanțare de către contestatară de la .X. din Japonia pentru analiza împrumutului acordat au fost considerate relevante, ratele medii de dobândă pentru împrumuturi acordate către societăți nefinanciare din România de către institutii de credit române, în perioada 01.01.2010-31.12.2014.

Astfel, ratele de dobândă percepute de .X. din Japonia de la contestatară, pentru împrumutul analizat, ce variază lunar între valorile

minime și maxime prezentate, sunt inferioare intervalelor de rate medii de dobândă practicate de instituții de credit din România, calculate pentru fiecare an.

Secțiunea privind activitățile de producție de componente auto conține analiza economică realizată în legătură cu tranzacțiile privind achiziții/vanzări de bunuri efectuate de contestatară cu părțile afiliate din Grup în perioada 2010 - 2014 în strânsă legătură cu activitățile de producție de componente auto desfășurate în cadrul fabricii din .X..

Având în vedere că .X. desfășoară în România activități de producție, metoda MMN (utilizând marja la costurile operaționale totale drept indicator al nivelului de profit) a fost selectată drept cea mai potrivită metodă de analiză a tranzacțiilor discutate în contextul operațiunilor de producție realizate de contestatară și anume, din perspectiva rezultatului operational obținut de aceasta în perioada analizată.

Astfel, în vederea evaluării conformității prețurilor de transfer practicate între entitățile afiliate, cu principiul valorii de piață, în baza criteriilor de căutare utilizate au fost selecționate un număr final de 15 companii comparabile pentru care a determinat marja la costuri operationale și s-a stabilit seria de quartile în baza careia s-a calculat mediana, astfel:

- pentru anul 2010 societatea a determinat o quartila inferioara de 1,46% și o quartila superioara de 6,55% cu o mediana aferenta anului de 2,78%.
- pentru anul 2011 societatea a determinat o quartila inferioara de 1,03% și o quartila superioara de 6,72% cu o mediana aferenta anului de 3,94%.
- pentru anul 2012 societatea a determinat o quartila inferioara de -0,44% și o quartila superioara de 4,29% cu o mediana aferenta anului de 1,83%.
- pentru anul 2013 societatea a determinat o quartila inferioara de 0,62% și o quartila superioara de 6,29% cu o mediana aferenta anului de 3,04%.
- pentru anul 2014 societatea a determinat o quartila inferioara de 2,49% și o quartila superioara de 5,62% cu o mediana aferenta anului de 4,71%.

Prin dosarul prețurilor de transfer, în studiul de comparabilitate a companiilor analizate, .X., pentru perioada 2010 - 2014 a utilizat media simplă, pentru care a determinat o quartilă inferioară de 0,32%, o quartilă superioară de 5,65% și o mediană de 3,28%.

Pentru calculul propriei *"marje la costuri ajustată"* societatea a folosit, în ceea ce privește analiza rezultatului din exploatare în perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, următorii indicatori financiari (pag. 64-65 din DPT) privind activitatea de producție:

- (A) Venituri din exploatare
- (B) Cheltuieli de exploatare
- (C) Rezultat din exploatare
- (D) Marja la costuri totale din exploatare
- (E) Cheltuieli extraordinare de transport

.X., la stabilirea marjei la costuri ajustată a afectat calculul prin excluderea din totalul cheltuielilor din exploatare a cheltuielilor extraordinare de transport în anul 2012 cu suma de .X. lei, respectiv anul în 2013 cu suma de .X. lei.

Ajustarea rezultatului din exploatare cu aceste cheltuieli extraordinare de transport a fost motivată de societate prin faptul ca *“pentru a onora livrarea componentelor într-un termen foarte scurt care să nu întrerupă linia de producție a constructorilor auto cumpărători ai .X. a fost nevoie să contracteze servicii de transport speciale”*.

Astfel, societatea a considerat că aceste costuri sunt generate de circumstanțe neobișnuite cu efect semnificativ asupra rezultatului și astfel a procedat la eliminarea lor din calculul marjei din exploatare.

Societatea a calculat marja la costuri ajustată obținând:

- pentru anul 2010 marja la costuri ajustată - 14,28%
- pentru anul 2011 marja la costuri ajustată - 0,76%
- pentru anul 2012 marja la costuri ajustată - 1,87%
- pentru anul 2013 marja la costuri ajustată - 1,80%
- pentru anul 2014 marja la costuri ajustată 3,22%

Separat de această analiză, care reflectă marja aferentă rezultatului total obținut, s-a constatat că, .X. a calculat rezultatul din exploatare estimat a fi obținut în legătură cu vânzările de produse către societăți afiliate și a procedat la calcularea marjei la costuri aferentă vânzărilor către societăți din grup, folosind următorii indicatori financiari (pag. 65 din DPT):

- Cifra de afaceri netă totală
- (G) Vânzări către societăți afiliate
- (H) Pondere vânzări către societăți afiliate în cifra de afaceri totală
- (I) Cheltuieli aferente vânzărilor către societăți din grup
- (J) Rezultat (G - I)

Ținând cont de indicatorii utilizați mai sus a rezultat o marjă la costuri aferentă vânzărilor către societăți din grup având următoarele valori anuale :

- pentru anul 2010 marja la costuri aferentă vânzărilor către societăți din grup - 19,47%;
- pentru anul 2011 marja la costuri aferentă vânzărilor către societăți din grup - 2,71%;
- pentru anul 2012 marja la costuri aferentă vânzărilor către societăți din grup - 1,52%;
- pentru anul 2013 marja la costuri aferentă vânzărilor către societăți din grup - 6,19%;
- pentru anul 2014 marja la costuri aferentă vânzărilor către societăți din grup 4,63% .

Astfel, marja la costuri aferentă vânzărilor către societati din grup a fost determinată de .X., luând în calcul ponderea veniturilor obținute de la afiliați în totalul veniturilor, pondere pe care a aplicat-o la volumul total al

cheltuielilor rezultând astfel cheltuiala aferentă veniturilor obținute de la societățile afiliate. Totodată, la determinarea marjei la costuri aferentă vânzărilor către societati din grup, .X. a exclus din calcul *"cheltuielile extraordinare de transport"*.

Urmare constatărilor rezultate din analiza dosarului de pret de transfer, organele de inspecție fiscală au ajustat valoarea veniturilor, în baza prevederilor art.11 alin.(2) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- pentru anul 2010 cu suma de .X. lei.
- pentru anul 2011 cu suma de .X. lei,
- pentru anul 2012 cu suma de .X. lei,
- pentru anul 2013 cu suma de .X. lei.

În concluzie, a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate, cu suma de .X. lei, din care societatea contestă suma de .X. lei, .X. rămânând la finele inspecției fiscale, cu o pierdere fiscală de recuperat în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

A. Aspecte Procedurale

A.1 Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății în data de 29.09.2016, cauza supusă soluționării este dacă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 emisă de A.J.F.P. .X., comunicată societății cu adresa nr. AGG_AIF .X./26.09.2016, contestată, mai poate produce efecte juridice, în condițiile în care a fost înlocuită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr..X./05.10.2016, prin care organele de inspecție fiscală au procedat la îndreptarea erorii materiale de redactare a sumei înscrise prin dispoziția de măsuri contestată.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.191 listată în data de 26.09.2016 și comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./26.09.2016 prin care s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale declarate cu suma de .X. lei reprezentând venituri stabilite suplimentar ca urmare a ajustării prețurilor de transfer.

Ulterior comunicării, organele de inspecție fiscală au constatat că s-a produs o eroare materială de redactare, în sensul că suma înscrisă - .X. lei - nu era conformă cu suma stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.05.2016, fiind astfel emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016 prin care s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând venituri stabilite suplimentar ca urmare a ajustării prețurilor de transfer.

Societatea a formulat contestație împotriva celor două acte administrative fiscale.

În drept, art.110 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale, stipulează:

“Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii”,

coroborat cu pct.107.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi: decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; (...)”.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că urmare inspecției fiscale efectuată la .X. S.R.L. a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./26.09.2016 prin care a fost dispusă măsura de diminuare a pierderii fiscale declarate cu suma de .X. lei.

Analizând Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./26.09.2016, se reține că la capitolul 5 Mențiuni privind audierea contribuabilului și informarea acestuia despre aspectele constatate și măsurile dispuse, organele de inspecție fiscală au precizat că *„în conformitate cu art.205 și art.207 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva măsurilor dispuse prin prezenta dispoziție se poate formula contestație, în termen de 30 de zile de la comunicare, care se depune la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii”*.

Deoarece s-a constatat că s-a produs o eroare materială de redactare, în sensul că suma înscrisă de .X. lei nu era conformă cu suma stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.05.2016 a fost emisă Dispoziția privind

măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016, prin care au dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale declarate cu suma de .X. lei reprezentând venituri stabilite suplimentar ca urmare a ajustării prețurilor de transfer.

Se reține că, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr.A_SLP x/28.12.2016 să comunice care este actul administrativ fiscal care produce efecte juridice.

Organele de inspecție fiscală au comunicat cu adresa nr.AGG_AIF X/29.12.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP x/03.01.2017 că: *“actul administrativ care produce efecte fiscale este dispoziția de măsuri prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, comunicată contribuabilului în data de 12.10.2016 prin adresa înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr..X./05.10.2016.”*

În consecință, urmare corecției survenită prin modificarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./26.09.2016, nu mai produce efecte față de contribuabil, fiind anulată prin înlocuire, astfel încât Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor constată ca fiind fără obiect contestația îndreptată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./26.09.2016.

Având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidente în speță se reține că ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unei dispoziții privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală care nu mai produce efecte fiscale, astfel încât contestația formulată de .X. S.R.L. este lipsită de obiect, fapt pentru care în baza art.279 alin.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și potrivit pct.11.1 lit.c) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...) c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”.

A.2 În ceea ce privește argumentul societății contestatate privind nelegalitatea emiterii dispozițiilor de măsuri nr.1 și nr.2, în sensul că acestea nu cuprind motivele de fapt și temeiurile de drept aplicabile, fiind încălcate prevederile art.43 din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Potrivit dispozițiilor art.352 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

Având în vedere că, așa cum reiese din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F_AG .X./31.05.2016 inspecția fiscală a început la data de 22.09.2015, în speță sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece dispoziția de măsuri contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului *"Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"*, respectiv cuprinde măsura dispusă, temeiul de drept și motivul de fapt.

Chiar dacă la *„motivul de fapt”* se face trimitere la constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F_AG .X./31.05.2016, se reține faptul că dispoziția de măsuri contestată este emisă în baza respectivului raport, act administrativ în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza constatărilor organelor de inspecție fiscală, acesta constituindu-se în anexă la dispoziția de măsuri, respectivele motive fiind reluate, pe scurt, și în cuprinsul acesteia, fiind respectate prevederile art.109 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa încălcare a dispozițiilor pct.4 din Anexa nr.2 la O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului *"Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"*, cod 14.13.27.18, coroborat cu prevederile art.43 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actului administrativ fiscal pentru considerentele ce vor fi expuse mai jos.

Potrivit prevederilor art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

În conformitate cu dispozițiile legale invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele

actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la 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) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestatară privind nulitatea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, nu pot fi reținute ca întemeiate.

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art.43 privind elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este, atât acela de a asigura o disciplină administrativă, cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță o Dispoziție de măsuri, față de care își va expune argumentele prin contestație, în vederea creării unui optim climat pentru desfășurarea în practică a principiului contradictorialității.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale, ceea ce ar conduce tocmai la nerespectarea aceluși principiu al contradictorialității, mai sus amintit.

Tocmai acest principiu al contradictorialității este motivul pentru care, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Practic, dacă indicarea eronată a temeiului juridic ar determina anularea actului, scopul pentru care legea a fost instituită, respectiv stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, nu ar fi împlinit întrucât contribuabilul nu ar datora obligații fiscale grație unei erori procedurale minore, neesențiale și nu ca urmare a prezentării de argumente și documente care să clarifice litigiul în favoarea sa în urma aplicării principiului contradictorialității.

Totodată, se reține că la finalizarea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală întocmesc raportul de inspecție fiscală în care sunt prezentate detaliat constatările inspecției fiscale care au determinat stabilirea obligațiilor fiscale, atât din punct de vedere faptic cât și legal.

În speță, se constată că odată cu dispoziția de măsuri i-a fost comunicat petentei și Raportul de inspecție fiscală, fapt pentru care aceasta nu poate invoca necunoașterea motivelor sau a temeiurilor de drept care au

dus la stabilirea măsurilor, având în vedere că acestea sunt prezentate în amănunt în Raportul de inspecție fiscală.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Având în vedere cele prezentate se rețin ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, ca urmare a nerespectării de către acestea a dispozițiilor pct.4 din Anexa nr.2 la O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "*Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală*", cod 14.13.27.18, coroborate cu prevederile art.43 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește afirmația referitoare la încălcarea prevederilor art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului referitoare la dreptul la apărare, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a fost pusă în imposibilitatea de a-și exercita dreptul de apărare, societății contestatăre acordându-i-se posibilitatea de a-și exprima obiecțiunile față de constatările organelor de inspecție fiscală și de a depune documente în susținerea cauzei, fapt confirmat de depunerea contestației ce face obiectul prezentei cauze.

A.3 Referitor la susținerile .X. privind necompetența materială și teritorială a organelor de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. de efectuare a inspecției fiscale, aceasta fiind încadrată în categoria marilor contribuabili la poziția 2055 din Anexa 1 O.P.A.N.A.F. nr.3565/2014, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.99 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“(1) Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește

prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.

(3) Competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit prevederilor cu caracter general ale Codului de procedură fiscală, competența de efectuare a inspecției fiscale se stabilește prin Ordin al Președintelui A.N.A.F., iar de la regula generală privind competența de efectuare a inspecției fiscale, tot prin ordin al Președintelui A.N.A.F. se poate deroga în sensul efectuării de inspecții fiscale de către alte organe decât cele competente, prin delegare de competență.

Se reține ca la data inițierii inspecției fiscale, în ceea ce privește cadrul legal privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, acesta era reprezentat de O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală care, la art.2 stipulează :

“(1) Delegarea de competență se acordă la solicitarea altui organ de inspecție fiscală decât cel care deține competența, în condițiile prevăzute de prezentul ordin.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspecție fiscală de către direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspecție fiscală din aria de competență teritorială, după caz.”

Astfel, prin excepție, direcția generală care coordonează metodologic activitatea de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. poate dispune delegarea de competență altui organ de inspecție fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art.1 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Prin sintagma "acțiuni de inspecție fiscală", utilizată în prezentul ordin, se înțelege următoarele: control inopinat, control încrucișat, cercetare la fața locului sau inspecție fiscală.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În vederea inițierii inspecției fiscale la contestatară, în temeiul art.99 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.2 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție

fiscală, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F. a emis Dispunerea delegării de competență nr.A_RFC X/08.09.2015 de la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Astfel, în data de 09.09.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au emis Avizul de inspecție fiscală nr.X prin care au comunicat societății că va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecție fiscală fiind emis Raportului de inspecție fiscală nr.F_AG .X./31.05.2016.

Dispozițiile art.7 din OPANAF nr.3816/2013 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală (în vigoare la data controlului), stipulează faptul că organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt, însă neregularitatea procedurală, respectiv lipsa înștiințării contribuabilului, nu poate fi sancționată cu nulitatea absolută, având în vedere că, pe de o parte, aceasta nu se încadrează printre elementele prevăzute, în mod explicit și limitativ, la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a căror lipsă conduce la nulitatea actului administrativ fiscal, iar pe de altă parte societatea nu a făcut dovada producerii unei vătămări care nu poate fi înlăturată prin constatarea nulității actului administrativ fiscal.

Totodată, se reține că, din cuprinsul O.P.A.N.A.F. nr.3816/2013, delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale este atributul exclusiv al organelor de inspecție fiscală, iar contribuabilul nu poate formula obiecțiuni cu privire la aceasta.

Se reține că, în aceste situații, nu operează vreun acord de delegare între organele de inspecție fiscală și contribuabil.

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței materiale și teritoriale a organelor de inspecție fiscală, invocată de contestatară, nefiind încălcate prevederile legale privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, formularele privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale fiind emise de direcția competentă, în conformitate cu prevederile legale în materie.

A.4 Cât privește solicitarea constestatarei de emiterea unei decizii de ajustare, organul de soluționare reține că la art.283 alin.2 și alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se specifică:

„(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate,

efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.

(3) Ajustarea/Estimarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea deciziei de impunere pentru contribuabilul/plătitorul verificat. În vederea evitării dublei impuneri, în cazul ajustării/estimării venitului/cheltuielii uneia dintre persoanele române afiliate, după rămânerea definitivă a deciziei de impunere în sistemul căilor administrative și judiciare de atac, organul fiscal competent pentru administrarea contribuabilului/plătitorului verificat emite decizia de ajustare/estimare.”

Aceste dispoziții legale reglementează procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate, astfel că nu se poate da curs acestei solicitări a contestatarei, deoarece emiterea unei decizii de ajustare/estimare intră în competența organelor de inspecție fiscală, excedând competenței organului de soluționare a contestației.

A.5 Referitor la invocarea de către societatea contestatară a nelegalității modificării bazei de impunere prin emiterea unei dispoziții de măsuri în lipsa emiterii unei decizii de ajustare/de modificare a bazei de impunere și a unei decizii de impunere, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Potrivit art.105 alin.9 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.”

În aplicarea acestor dispoziții legale a fost emis O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului *"Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"*, cod 14.13.27.18 care la Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului *"Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"*, cod 14.13.27.18", pct.1 și pct.2 se prevede:

"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.”

Din analiza acestor dispoziții legale reiese că în dispoziția de măsuri se înscriu măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală urmare finalizării unei inspecții fiscale cu raport de inspecție fiscală, fără a se face distincție între felul măsurilor dispuse și fără a se condiționa emiterea dispoziției de măsuri de emiterea unui alt act administrativ fiscal, ori unde legea nu distinge, nici interpretul nu trebuie să distingă - „*ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*”.

Se reține faptul că prin Dispoziția de măsuri nr.X./26.09.2016, contestată, s-a dispus în sarcina societății contestatăre măsura diminuării pierderii fiscale cu suma de .X. lei, urmare constatărilor referitoare la impozitul pe profit din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X./31.05.2016, în conformitate cu dispozițiile legale mai sus enunțate, motiv pentru care argumentul societății contestatăre referitor la nelegalitatea acesteia nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

A.6 În ceea ce privește invocarea de către societatea contestată a prescrierii dreptului organului de inspecție fiscală de a dispune în sarcina sa pentru anul 2010 măsura diminuării pierderii fiscale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

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

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

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

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează: *“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 22.09.2015.

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

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit se reține că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

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

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 *“Declarație privind impozitul pe profit”*, cod 14.13.01.04 prevăzute în O.M.F.P. nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2009.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de

declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

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

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

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2010 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2011, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2012.

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

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2010 -31.12.2014, inspecția fiscală a început la data de 22.09.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.53 și finalizată în data de 31.05.2016, iar Dispoziția de măsuri nr.X a fost emisă la data de 26.09.2016 și corectată în data de 05.10.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 22.09.2015 - 26.09.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2012 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 22.09.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 53) măsura diminuării pierderii fiind dispusă înăuntrul termenului de prescripție.

Nu poate fi reținut nici argumentul societății contestatare referitor la neoperarea efectului suspensiv datorită neemiterii de către organele de inspecție fiscală a unui act din cele prevăzute la art.109 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, pentru considerentele expuse la pct. A 3 din prezenta decizie referitoare la legalitatea emiterii dispoziției de măsuri contestate.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B. Aspecte de fond

Referitor la măsura de diminuare a pierderii cu suma de .X. lei dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016,

Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor din perioada 2010 - 2014, înregistrate de .X. din vânzările către societățile din Grup, în baza datelor din dosarul prețurilor de transfer, în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma analizei deținerilor directe/indirecte în valoarea/numărul titlurilor de participare și a drepturilor de vot deținute de .X., .X. Co. Ltd. și .X. din Japonia, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. este parte afiliată indirect cu .X..

Deoarece prin dosarul prețurilor de transfer prezentat de .X., societățile aparținând Grupului .X. nu au fost considerate ca fiind părți afiliate și tranzacțiile cu acestea nu au fost analizate în cadrul respectivului dosar, s-a procedat la reanalizarea tranzacțiilor derulate cu părțile afiliate, incluzând .X. ca fiind societate afiliată indirect prin utilizarea aceleiași metode a marjei tranzacționale nete, precum și același criterii folosite de societate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au ajustat valoarea veniturilor obținute din tranzacțiile cu societăți afiliate din perioada 2010 - 2014, cu suma de .X. lei reprezentând venituri suplimentare, comparativ cu marja de profit operațional al societății în tranzacțiile derulate cu persoane afiliate, în baza prevederilor art.11 alin.(2) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- pentru anul 2010 cu suma de .X. lei.
- pentru anul 2011 cu suma de .X. lei,
- pentru anul 2012 cu suma de .X. lei,
- pentru anul 2013 cu suma de .X. lei.

În drept, art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:(...)”

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică, ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua”.

Potrivit acestor prevederi legale, prin persoane juridice afiliate se înțelege deținerea, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile prin intermediul persoanelor afiliate a minimum 25% din valoarea, numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot de către o persoană juridică la o altă persoană juridică, sau sub controlul efectiv al acelei persoane juridice.

Totodată, la paragraful 11 din Ghidul OCDE o *“companie asociată”* (entitate afiliată în sensul Codului fiscal român) este definită ca o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la art.9 subparagrafele 1 a și 1 b din Convenția fiscală model OCDE, potrivit căroră, două companii sunt asociate dacă una dintre cele două participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă *“aceleași persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii”*, adică ambele companii se află sub controlul comun.

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

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

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

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

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

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale pct.23, pct.24, pct.29, pct.32 și pt.33 din H.G. 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 diferite 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 OCDE.”

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, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzactiile intre companii afiliate ce operau in aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere. “

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 corporale sau necorporale, ori prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică 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.

Pentru aceste tranzacții, entitățile românești au obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, conform prevederilor O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

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.

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

Costuri directe - costuri ocazionate in 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, desi strans legate de procesul de productie, pot fi comune mai multor produse sau servicii.

Metoda marjei tranzacționale nete - o metoda de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (exemplu:

costuri, vânzări, active) realizata de contribuabil din tranzactii controlate (sau tranzactii 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 art.9 al Convenției Fiscale Model a OCDE, 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”*.

Din analiza actelor de la dosarul cauzei, se rețin următoarele aspecte:

a) Referitor la afilierea indirectă dintre .X. și .X., se reține că în practică, între societățile de grup există legături directe, indirecte, radiale, circulare reciproce.

Legăturile directe apar sub forma participațiilor directe ale unei societăți A la capitalul social al altei societăți B din cadrul aceluiași grup.

Legaturile indirecte, denumite și piramidale sunt atunci când societatea dominantă M deține participații într-o societate A, care la rândul ei deține participații într-o altă societate B. În acest caz, societatea M are o legătură indirectă cu societatea B.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatarea existenței unei relații de afiliere indirectă între .X. și .X. pe informațiile furnizate de baza de date Orbis care conține informații publice despre companii la nivel mondial și potrivit căreia:

- .X. deține un procent de 43,40% în .X. Co.Ltd.;
- .X. Co.ltd. deține un procent de 41,59% în .X.;
- .X. din Japonia deține un procent de 100% în .X.,

adică pe existența unor dețineri procentuale de peste 25% pe fiecare segment intermediar pe lanțul de participații la capital.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală, că informațiile din baza de date Orbis sunt identice cu cele pe care societatea le-a furnizat în tipul inspecției fiscale, adică dețineri procentuale de peste 25 %.

Mai mult prin Raportul privind relațiile de afiliere și riscurile fiscale asociate tranzacțiilor, identificate în analiza informațiilor existente în bazele de date gestionate de A.N.A.F. întocmit de D.G.R.F.P. .X. - Serviciul de programare și analiză compartiment prețuri de transfer, existent în copie la dosarul cauzei, se confirmă că *„societatea contestatară se află în relații de afiliere, în baza art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează :*

- *afiliere directă cu .X. din Japonia care deține 100% din capitalul social,*
- *afiliere indirectă cu grupul francez .X.”*

Referitor la susținerea societății că “...ORBIS este o bază de date comercială, colectarea de informații din surse oficiale și publice, dar calitatea datelor afișate este incertă...” se reține că în selecția societăților sau tranzacțiilor comparabile se utilizează doar surse publice de informații, fără a se apela la informații interne disponibile în cadrul sistemului fiscal, deoarece niciuna dintre informațiile pe baza cărora este susținută o ajustare/estimare nu trebuie să fie inaccesibilă contribuabilului din cauze de confidențialitate, așa cum se prevede la pct.3.33 din Liniile directoare OCDE, unde se specifică: “...folosirea bazelor de date comerciale nu ar trebui să încurajeze cantitatea față de calitate. În practică, efectuarea unei analize de comparabilitate folosind doar o bază de date comercială poate să dea naștere la întrebări privind încrederea în analiza respectivă datorită calității informației relevante pentru a asigura comparabilitatea ce se obține în mod obișnuit dintr-o bază de date.

Pentru a rezolva aceste îngrijorări, căutările în baze de date ar putea avea nevoie să fie îmbunătățite/rafinare folosind alte informații publice în funcție de fapte și circumstanțe. Astfel de îmbunătățiri/rafinări a căutărilor în baza de date folosind și alte surse de informații au obiectivul de a promova calitatea asupra abordărilor standardizate și sunt valabile atât pentru căutările efectuate de contribuabili/consultanți, cât și pentru cele efectuate de autoritățile fiscale.(...)”.

Contestatară consideră că deținerea indirectă a Grupului .X. în capitalul contestatarii era de 17,655%, iar procentul de deținere indirectă din drepturile de vot în societate era de 18,05%, procente obținute prin înmulțirea procentelor pe lanț, cu invocarea prevederilor art.78 din cap.XIII Tranzacții între întreprinderile asociate din Directiva Consiliului privind o bază fiscală consolidată comună a societăților (CCCTB).

Față de această pretenție a contestatarii, se reține că prin art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul nu a lăsat la latitudinea persoanelor juridice alegerea manierei de calcul pentru determinarea deținerilor directe/indirecte în valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, ci a precizat condiția deținerii cotei la „*minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua*” pentru stabilirea participațiilor la capital, respectiv drepturi de vot.

De altfel, chiar prin contestație, contestatară recunoaște că “*Liniile directoare OCDE și comentariile privind Convenția Fiscală Model a OCDE nu oferă clarificări privind interpretarea definiției întreprinderilor afiliate, iar doctrina internațională recunoaște că pe acest subiect există interpretări diferite*”.

Astfel, pretenția societății de a se extinde “*procedul de calcul al deținerilor indirecte prin înmulțire/ponderare a procentelor*” pe motiv că ar

reprezenta „un principiu general cu aplicabilitate în România și la nivel internațional în diverse situații, de exemplu, inclusiv la pregătirea conturilor anuale consolidate”, nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest procedeu nu poate fi aplicabil în stabilirea deținerii, în mod direct sau indirect a cotei de participare la capital, drepturi de vot de către o persoană juridică la o altă persoană juridică, deoarece obiectivul consolidării conturilor este altul și anume acela de a oferi o imagine cuprinzătoare a rezultatelor financiare ale unui grup, pe care nu o poate da ansamblul bilanțurilor contabile ale societăților componente.

Mai mult, conform prevederilor O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, situațiile financiare anuale consolidate sunt întocmite de societatea-mamă, în conformitate cu reglementările contabile, conform cu Directiva a VII-a a CEE și cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat și note explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

În același sens sunt și precizările din expunerea de motive la Materialul legislativ UE Comisia Europeană - Directivă a Consiliului privind o bază fiscală consolidată comună a societăților (CCCTB), anexa nr.5 la contestație, aflată în copie la dosarul cauzei, unde se specifică *„armonizarea va implica doar calcularea bazei fiscale și nu va afecta conturile financiare. Prin urmare, statele membre își vor menține normele naționale de contabilitate financiară, iar sistemul CCCTB va introduce reguli autonome de calculare a bazei fiscale a societăților. Aceste reguli nu vor afecta pregătirea conturilor anuale sau a celor consolidate”*.

Față de documentul prezentat în timpul inspecției fiscale, respectiv *“Documentul de angajament comercial”*, fără număr, încheiat în luna iunie 2007 între .X. SAS Franța și .X. din Japonia (reprezentată de .X. Co.Ltd.) aflat în copie a dosarul cauzei, anexa nr.7 la contestație, se reține că acesta reprezintă un acord comercial prin care .X. se aprovizionează, cu sisteme de climatizare, unități de aer condiționat de tipul L 38 având ca furnizor pe .X. din Japonia.

Având în vedere că, respectivul acord comercial este emanat de organizația comercială .X. - .X. care acționează atât în numele .X. SAS Franța, cât și în numele .X. din Japonia, în calitate de producător, iar documentul este semnat de o singură persoană în numele societăților, respectiv responsabil conturi furnizori la Departamentul de achiziții .X. - .X., rezultă că acesta probează o dată în plus, existența unei relații de afiliere indirectă între .X. și .X..

În concluzie, se reține ca legală și corectă constatarea organelor de inspecție fiscală privind existența unei relații de afiliere indirectă între .X. și .X..

b) Referitor la ajustarea veniturilor din perioada 2010 - 2014, înregistrate de .X. din vânzările către societățile din Grup, în baza datelor din dosarul prețurilor de transfer, se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au luat în considerare o etapă de start-up, respectiv perioada 2006 - 2009 și au procedat la verificarea societăților afiliate cu care .X. a derulat tranzacții în perioada 01.01.2010 - 31.12.2014.

Deoarece societatea a derulat tranzacții cu societăți afiliate, atât din cadrul UE, cât și firme extracomunitare, organele de inspecție fiscală au solicitat, în baza prevederilor O.P.A.N.A.F. nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, întocmirea și depunerea Dosarului prețurilor de transfer, acesta fiind înregistrat la A.J.F.P. .X. sub nr..X./26.01.2017.

Activitățile desfășurate cu societățile afiliate au presupus:

- licențierea de către .X. din Japonia a tehnologiei pentru producția și vânzarea de componente auto de către contestatară,
- achiziția de servicii de consultanță și asistență tehnică de contestatară,
- tranzacții privind achiziții/vânzări de bunuri ale contestatară,
- achiziții de natura mijloacelor fixe de către contestatară,
- vânzarea de produse finite de către contestatară către societăți afiliate,
- achiziția de servicii de finanțare de către contestatară de la .X. din Japonia.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a utilizat metoda marjei nete (utilizând marja la costurile operaționale totale drept indicator al nivelului de profit) ca fiind cea mai potrivită metodă de analiză a tranzacțiilor discutate în contextul operațiunilor de producție realizate, luând în considerare natura funcțiilor îndeplinite de contestatară, pentru a testa caracterul de piață al tranzacțiilor analizate, deoarece este mult mai tolerantă la diferențele generate de profilul funcțional al entităților și de structurile diferite de cost, indicatorul de profitabilitate utilizat în cadrul analizei este rata rentabilității costurilor totale, considerat cel mai reprezentativ indicator pentru societățile care desfașoară activități de producție și deține active operaționale substanțiale care joacă un rol major în generarea profitului operational, precum în cazul unui producător.

Astfel, în vederea evaluării conformității prețurilor de transfer practicate între entitățile afiliate, cu principiul valorii de piață, criteriile de căutare utilizate au fost : criteriul geografic, de independența BVD, codul domeniului de activitate, de independență al acționarilor, activ/inactiv, tipul de situații financiare, cifrei de afaceri, profit/pierdere operațională, numărului de angajați.

În realizarea studiilor comparative prezentate de contribuabil pentru justificarea prețurilor practicate, contestatară a optat pentru metoda marjei tranzacționale nete. Astfel, au fost selecționate un număr final de 15 companii comparabile pentru care s-a determinat marja la costuri

operationale și s-a stabilit seria de quartile în baza careia a fost calculată mediana, astfel:

- pentru anul 2010 societatea a determinat o quartila inferioară de 1,46% și o quartila superioară de 6,55% cu o mediana aferentă anului de 2,78%.
- pentru anul 2011 societatea a determinat o quartila inferioară de 1,03% și o quartila superioară de 6,72% cu o mediana aferentă anului de 3,94%.
- pentru anul 2012 societatea a determinat o quartila inferioară de - 0,44% și o quartila superioară de 4,29% cu o mediana aferentă anului de 1,83%.
- pentru anul 2013 societatea a determinat o quartila inferioară de 0,62% și o quartila superioară de 6,29% cu o mediana aferentă anului de 3,04%.
- pentru anul 2014 societatea a determinat o quartila inferioară de 2,49% și o quartila superioară de 5,62% cu o mediana aferentă anului de 4,71%.

În studiul de comparabilitate a companiilor analizate, societatea pentru perioada 2010 - 2014 a utilizat media simplă, pentru care a determinat o quartila inferioară de 0,32%, o quartilă superioară de 5,65% și o mediană de 3,28%.

Se reține că, în studiul propriu de comparabilitate a companiilor analizate, organele de inspecție fiscală nu au modificat metodele de întocmire a dosarului de prețuri de transfer, ci au fost păstrate aceleași 15 entități determinate de societate prin dosarul de prețuri de transfer, criteriile și mediana determinată de societate.

Practic, informațiile prezentate suplimentar în ce privește .X. nu au făcut decât să mărească cuantumul tranzacțiilor (livrări/achiziții) aferent societăților afiliate și nicidecum nu au modificat metodele de întocmire a dosarului prețurilor de transfer.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au ținut cont că, .X., a afectat calculul marjei la costuri prin includerea redevenței în baza de cheltuieli operaționale ale societății, cât și prin excluderea din totalul cheltuielilor din exploatare a cheltuielilor extraordinare de transport în sumă de 8.666.868 lei din perioada 2012 - 2013.

Astfel, a fost considerată adecvată, pentru analiză, utilizarea metodei marjei tranzacționale nete, MMN care compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, având în vedere funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și materializate și activele efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor societăți independente comparabile.

Metoda marjei nete tranzacționale este mai puțin sensibilă la diferențele funcționale între societatea analizată și societăți terțe selectate și implică calcularea marjei nete a profitului obținut de o persoană în urma uneia sau mai multor tranzacții cu persoane afiliate și estimarea acestei

marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în relațiile cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Asemănarea caracteristicilor bunurilor sau serviciilor tranzacționate are relevanță când se compară prețurile practicate în tranzacțiile controlate cu cele practicate în tranzacțiile necontrolate - metoda comparării prețurilor și nu metoda marjei nete.

Caracteristicile bunurilor și serviciilor sunt relevante în cazul metodei comparării prețurilor, care compară subiectul tranzacției și care cere, în general, ca diferențele de produs fie să nu aibă nici un efect asupra prețului, fie să nu afecteze în mod semnificativ prețul.

Astfel compararea s-a efectuat pentru societăți cu profil funcțional similar cu cel al societății analizate, comparabilitatea fiind asigurată prin criteriile de selecție utilizați, criteriile identice cu cele utilizate de contribuabil pentru analiza efectuată de către acesta utilizând aceeași metodă, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea veniturilor din perioada 2010 – 2014 obținute din vânzările către societățile din grup, astfel încât marja la costuri aferentă tranzacțiilor cu afiliații să ajungă la nivelul mediane.

Referitor la solicitarea societății privind excluderea cheltuielilor cu redevența înregistrată pentru tehnologia furnizată de .X. .X. din Japonia din baza de costuri operaționale la care se impune câștigarea unei marje de profit la nivelul mediane, se reține că, organele de inspecție fiscală au folosit aceleași metode și criteriile folosite de societate prin dosarul prețurilor de transfer.

De altfel, acest mod de calcul este confirmat prin explicația înscrisă la pagina 65 din dosarul prețurilor de transfer, la subsolul celui de-al doilea tabel, determinarea *"cheltuielilor estimate"* fiind efectuată prin :*"excluderea redevențelor datorate doar pentru clienții din afara Grupului"*.

Mai mult, deși contestatara nu consideră corectă, includerea redevenței în baza de cheltuieli operaționale ale societății, totuși, în prețul de cost al fiecărui produs finit obținut a fost inclus, procentual și costul redevenței, astfel că în mod automat și venitul obținut trebuie să reflecte inclusiv ponderea valorică a *"elementului de cost redevență"*.

Față de afirmația contestatarei privind marja de profit aplicată și asupra redevenței, se reține că maniera de calcul aplicată de organele de inspecție fiscală este cea corectă, în sensul că, marja se aplică după determinarea costurilor totale, aferente obținerii produsului finit, costuri care includ și redevența, deci implicit și asupra redevenței.

Referitor la susținerea societății, că rezultatul operațional negativ înregistrat în perioada 2010 - 2013, nu este rezultatul unor abateri de la principiile prețurilor de transfer, cu invocarea prevederilor art. 1.72 din Ghidul OCDE pentru Prețurile de Transfer unde se specifică *„pierderi repetitive pentru o perioadă rezonabilă pot fi justificate în anumite cazuri de o strategie*

de afaceri...”, nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece în cadrul inspecției fiscale care s-a finalizat cu întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.X./31.05.2016 a fost recuperată pierderea fiscală a societății aferentă perioadei 2006 - 2009 (respectiv .X. lei, .X. lei, .X. lei și .X. lei), respectiva perioadă fiind considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind etapă de start-up.

Mai mult, la art.1.52 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, este stipulat faptul că „...o companie independentă nu va fi gata 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...”

Faptul că o entitate afiliată înregistrează pierderi în mod constant și continuu poate indica lipsa unei compensări adecvate. Astfel, în cazul prețurilor de transfer, se impune o analiză asupra cauzelor generatoare ale pierderii, fiind esențial a stabili dacă tranzacția controlată are conținut economic și este realizată după raționamente comerciale.

Totodată pierderile trebuie să fie de natură comercială. În consecință ar fi de așteptat ca un contribuabil corect să dispună de documentare adecvată care să evidențieze factorii care au contribuit la generarea pierderii și care au sau nu au legătură cu tranzacțiile dintre afiliați.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia, pentru o mai bună acuratețe și consecvență a analizei, veniturile înregistrate în contul 758 “*Alte venituri din exploatare*” ar fi trebuit incluse de organele de inspecție fiscală la calculul rezultatului operațional realizat în relația cu societățile afiliate, se reține că organele de inspecție fiscală au utilizat aceleași metode și criterii de calcul prezentate în dosarul de prețuri de transfer, în sensul că însăși contestatară, la calculul indicatorului “4. *Cheltuieli aferente vânzărilor către societăți din grup*” a exclus din totalul cheltuielilor din exploatare, cheltuielile extraordinare de transport din perioada 2012-2013 în sumă de x lei.

Referitor la afirmațiile societății că :

- nu putea fi efectuată ajustarea prețurilor de transfer pentru tranzacțiile pentru care nu a fost solicitată întocmirea dosarului prețurilor de transfer,
- prin nesolicitarea dosarului prețurilor de transfer privind tranzacțiile menționate a fost nesocotit dreptul la apărare al societății, aspect sancționat cu nulitatea absolută, în condițiile art.175 din legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, coroborat cu art.2 alin.3 din Codul de procedură fiscală, acestea nu pot fi reținute în favoarea societății, deoarece eșantionul de 15 societăți comparabile pentru determinarea marjei de costuri operaționale a fost selecționat de însăși societatea contestatară din cele 21 de societăți pentru care a fost solicitată întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer prin adresa nr.X./25.09.2015.

Diferența de tratament fiscal a constat numai în faptul că organele de inspecție fiscală, au tratat societățile afiliate din .X. cu care s-au derulat

tranzacții, ca făcând parte dintre societățile afiliate indirect cu .X., motiv pentru care au ajustat veniturile la mediana din perioada 2010 - 2014.

Nici motivația societății potrivit căreia prin stabilirea la inspecția fiscală a unei ponderi majoritare din activitatea contestatarii în cadrul relației cu societăți afiliate, respectiv între 70,35% și 89,35% ar fi trebuit să conducă la o schimbare a premisei pe baza căreia a fost calculată ponderea doar pe baza veniturilor din vânzări (fără veniturile înregistrate în contul 758 *“Alte venituri din exploatare”*, nu poate fi reținută în favoarea sa, deoarece la determinarea marjei la costuri aferentă vânzărilor către societăți din grup, societatea a exclus din calcul, cheltuielile extraordinare de transport, motivat de faptul că *“alocarea și a altor venituri operaționale ale societății într-o proporție de sub 10% e.g. 8-9% acestui segment ar fi fost imaterială pentru calcul”*.

Având în vedere că potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, apare ca nejustificată pretenția contestatarii de a fi incluse la calculul rezultatului operațional realizat în relația cu societățile afiliate, numai a veniturilor înregistrate în contul 758 *“Alte venituri din exploatare”*, fără înregistrarea concomitentă a cheltuielilor cu transportul.

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea veniturilor contestatarii cu consecința diminuării pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând venituri stabilite suplimentar ca urmare a ajustării prețurilor de transfer la mediana din perioada 2010-2013, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea prin nerespectarea legislației fiscale în vigoare, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

D E C I D E

1. Constatarea ca fiind rămasă fără obiect a contestației formulate de .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, emisă de A.J.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F_AG .X./31.05.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./26.09.2016 prin care a fost dispusă măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând venituri stabilite suplimentar, prin înlocuirea respectivei dispoziții cu Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./26.09.2016 emisă de A.J.F.P. .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F_AG .X./31.05.2016, comunicată societății cu adresa nr.AGG_AIF .X./05.10.2016 în ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând venituri stabilite suplimentar ca urmare a ajustării prețurilor de transfer.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
X