

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L** înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ....și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....., emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad solicitând anularea acestora pentru măsura diminuării pierderii fiscale înregistrată de societate în anii 2007 și 2009 cu suma totală de ..... lei înscrisă în Dispoziția nr.....2011 respectiv pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .....lei și majorările de întârziere în sumă de 607 lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2011.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, d-nul ....în calitate de administrator și poartă ștampila societății, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

**I.** Societatea petentă formulează contestație împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.....2011 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2011, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea acestora, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- societatea este o persoană juridică română al cărui asociat majoritar cu 80% din părți sociale este societatea germană W A GmbH în consecință este o persoană juridică română afiliată cu societatea germană iar cu ocazia inspecției fiscale desfășurate în perioada 12.11.2010 - 07.04.2011 pentru stabilirea faptului dacă în tranzacțiile efectuate între aceste două societăți afiliate au fost practicate prețuri de transfer la nivelul prețurilor de piață, organele de control au solicitat întocmirea dosarului prețurilor de transfer;

- societatea a depus dosarul prețurilor de transfer la AIF Arad sub nr.....2011 în care a arătat că prețurile practicate de X SRL în raport cu clientul independent S.C. I S.R.L. respectiv cu furnizorii de materii prime au fost identice cu cele practicate în tranzacțiile comerciale cu firma afiliată, fiind astfel îndeplinite prevederile art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 respectiv pct. 22 și pct. 25 din H.G. nr. 44/2004 în consecință invocarea de către organul de control a faptului că nu s-au prezentat costuri de producție, marja de profit și prețuri de piață practicate de firme similare pentru a putea justifica aplicarea prevederilor art. 11 alin. 2 lit. d din Legea nr. 571/2003 respectiv a pct. 29 din HG 44/2004 nu mai era necesară întrucât prin metoda comparării prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente prin tranzacții comparabile ( compararea internă a prețurilor) s-a constatat că tranzacțiile au avut loc în termeni comerciali de piață liberă;

- în legătură cu faptul că organele de inspecție fiscală au ales metoda marjei nete prin excluderea celorlalte metode, societatea petentă susține că organul fiscal trebuia să verifice dacă se poate recurge la compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente prin tranzacții comparabile cu atât mai mult cu cât această metodă a comparării interne a prețurilor a fost aplicată în dosarul prețurilor de transfer depus de societate;

- societatea consideră că dosarul prețurilor de transfer depus a fost complet și justifică cuantumul prețurilor de transfer practicate cu persoana afiliată iar organul de control a procedat la estimarea prețurilor de transfer prin metoda marjei nete cu scopul de a majora sarcina fiscală a societății.

În raport de cele prezentate mai sus, societatea petentă solicită admiterea contestației și anularea actelor atacate.

II. Urmare verificării efectuate, pe baza datelor și documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Verificarea impozitului pe profit s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003, organele de control solicitând petentei întocmirea dosarului prețurilor de transfer deoarece societatea se află în relații de afiliere cu W A GmbH Germania respectiv această societate deține 80% din capitalul social al societății verificate iar societatea petentă a înregistrat pierderi urmare a tranzacțiilor efectuate cu societatea afiliată.

Din dosarul prețurilor de transfer prezentat de societate în timpul verificării, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..... 2011 a rezultat că societatea a ales metoda comparării prețurilor,

metodă care poate fi folosită mai ales în cazurile în care bunurile sau serviciile care fac obiectul tranzacțiilor în cadrul unui grup multinațional sunt de asemenea obiectul tranzacțiilor între persoane independente.

Conform celor prezentate în dosarul prețurilor de transfer, s-a constatat că societatea a analizat doar o tranzacție internă efectuată de către aceasta cu S.C. I S.R.L. fără să analizeze tranzacții similare efectuate în cadrul altor societăți astfel încât organul de inspecție fiscală nu și-a însușit această metodă și a procedat la redimensionarea bazei impozabile utilizând metoda marjei nete a profitului.

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 obținută în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. De asemenea, metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în același domeniu de activitate.

Pentru a aplica această metodă organele de inspecție fiscală au accesat baza de date ANAF denumită „ORBIS” care conține informații publice despre companii din întreaga lume. ORBIS oferă o privire de ansamblu despre organizarea companiilor, utilizând informații sub formă de rapoarte care sunt prezentate în detaliu și standardizate pentru a facilita analiza și căutarea companiilor verificate iar rapoartele prezentate într-un mod standardizat permit căutarea informațiilor după criterii prestabilite.

Pentru analiza comparativă, organele de inspecție fiscală au identificat pornind de la criterii prestabilite 6 exemple de tranzacții similare cu cele care au făcut obiectul estimării respectând prevederile art.3 din Ordinului 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Din analiza efectuată, organele de inspecție fiscală au stabilit prin compararea indicatorilor financiari o marjă netă a profitului (profit marginal) în cota procentuală de 2 % pentru anul 2007, de 2.5 % pentru anul 2008 și de 2 % pentru anul 2009. Această marjă a profitului marginal a fost furnizată de baza de date ANAF „ORBIS”, pe baza următoarelor criterii de selecție :

- criteriul geografic, respectiv Uniunea Europeană
- criteriul de independență
- nr. de salariați în cazul societății de minim 1 și maxim 9
- criteriul veniturilor din exploatare în cazul de față minim 13.000 EURO maxim 15.000 DE EURO ;
- obiectul de activitate, respectiv producție de metale

- marja de profit
- criteriul activelor corporale , mijloacelor fixe si echipamentelor tehnologice în cazul societății de minim 0 ,maxim 0.

Prin alegerea acestor criterii au fost identificate șase societăți respectiv SCM .....Franța,.....– Finlanda,.....– Franța,.....– Italia,.....– Italia și .....Italia SRL.

Determinarea marjei profitului din exploatare s-a calculat utilizând rata marjei nete definită ca raport între profitul din exploatare și cifra de afaceri. Profitul din exploatare (EBIT) este determinat fie ca diferență între profitul brut și rezultatul financiar și extraordinar ,fie ca diferență între veniturile din exploatare și cheltuielile de exploatare.

Ca urmare pentru cele șase companii comparabile au fost determinate ratele marjei nete ale profitului din exploatare ( rate EBIT),afereente anilor 2007,2008 și 2009, constatându-se că rata marjei nete a profitului din exploatare rezultată din activitatea de producție, realizată de către cele șase societăți de pe piața europeană admise ca și bază de comparare ,se afla în intervalul de (1,42 - 11,22) pentru anul 2007 ,în intervalul (-11,23 - 8,41 ) pentru anul 2008 și în intervalul (1.13 - 9,43) pentru anul 2009.

În vederea stabilirii intervalului de comparare au fost eliminate rezultatele extreme fiind determinat intervalul intercuartilic care pentru anul 2007 este de ( 2,10 - 2,17), pentru anul 2008 este de (2,18 - 2,47 ) iar pentru anul 2009 este de (1,81 - 2,19).

Având în vedere faptul că intervalul de comparare a fost stabilit pe baza datelor unui număr par (șase ) de companii comparabile, valoarea medianei a fost stabilită pe baza mediei aritmetice a celor două valori de mijloc a intervalului de comparare determinându-se astfel valoarea medianei de 2,14 % pentru anul 2007, de 2,33% pentru anul 2008 și de 2 % pentru anul 2009.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că, la data de **31.12.2007** S.C. X S.R.L. a înregistrat o pierdere contabilă evidențiată în soldul debitor al contului 121 "Profit și pierderi " în sumă de .....lei ; cheltuielile nedeductibile fiscal evidențiate de societate extracontabil au fost în sumă totală de .....lei și reprezintă cheltuieli cu tichetele de masă astfel că pierderea fiscală aferentă anului 2007 determinată de societate prin declarația 101 privind calculul impozitului pe profit a fost în sumă de .....lei (.....lei -.....lei) .

Organele de inspecție fiscală au redimensionat baza impozabilă la impozitul pe profit în baza datelor furnizate de "Orbis" stabilindu-se o marjă netă a profitului în cota de .....% astfel:

- Venituri totale din exploatare în anul 2007 în sumă de .....lei
- Marja neta în cotă de .....%
- Profit din exploatare ajustat .....lei(..... lei x .....%)

- Rezultatul financiar înregistrat de societate este de ..... lei
- Rezultat contabil ajustat este de ..... lei
- Cheltuielile nedeductibile fiscal aferente anului 2007 sunt ..... lei
- Rezultat fiscal este în suma de ..... lei ( .....lei + .... lei)

Astfel, pierderea fiscală înregistrată de societate la 31.12.2007 ( ..... lei conform declarației 101 privind calculul impozitului pe profit) a fost recuperată parțial de organele de inspecție fiscală cu suma de .... lei, rămânând de recuperat pentru anul 2008 suma de ..... lei.

La data de **31.12.2008**, S.C. X S.R.L. a înregistrat un profit contabil evidențiat în soldul creditor al contului 121 "Profit și pierderi", în sumă de ... lei. Societatea a constituit rezerva legală din profitul contabil în sumă de .. lei, această sumă fiind deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit. Societatea înregistrează extracontabil, cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de .... lei, reprezentând cheltuieli cu tichetele de masă peste limita legală în sumă de .... lei și cheltuieli de protocol peste limita legală în sumă de .... lei, rezultând un profit fiscal înscris în declarația 101 aferentă anului 2008 în sumă de .... lei ( ....lei – ... lei + .... lei) astfel încât pierderea fiscală cumulată la 31.12.2008 determinată de societate prin declarația 101 privind calculul impozitului pe profit a fost în sumă de ... lei (.... pierdere fiscală aferentă anului 2007 - ..... lei profit fiscal aferent anului 2008 înregistrat de societate).

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat pe cheltuieli în luna februarie 2008 suma de ..... lei reprezentând chirie aferentă unor contracte de leasing operațional din Germania, aspect necontestat de către societate.

Profitul fiscal stabilit de organele de control la 31.12.2008 a fost următorul:

- Profit contabil înregistrat de societate la 31.12.2008 este de ... lei
- Cheltuieli deductibile - rezerve legale ... lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate de societate aferente anului 2008 în sumă ..... lei.
- Cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de ..... lei
- Profit fiscal aferent anului 2008 este în sumă de ..... lei (... lei - .... lei + ..... lei + ..... lei)
- Pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți .... lei
- Profit impozabil ..... lei ( ..... lei - ..... lei).
- Impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală a fost în sumă de ... lei ( ..... x 16 %), iar pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei.

La data de **31.12.2009**, S.C. X S.R.L. a înregistrat o pierdere contabilă evidențiată în soldul debitor al contului 121 "Profit si pierderi " în sumă de ..... lei.

Cheltuielile nedeductibile fiscal evidențiate de societate extracontabil au fost în sumă totală de ..... lei și reprezintă cheltuieli cu impozitul minim în sumă de ..... lei, cheltuieli cu combustibilul în sumă de ..... si cheltuieli privind majorări de întârziere în sumă de ..... lei.

Pierderea fiscală aferentă anului 2009 determinată de societate prin declarația 101 privind calculul impozitului pe profit a fost în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei ), iar pierderea cumulată a fost în suma de .... lei (..... pierdere aferenta anului 2009 + ..... pierdere fiscală cumulată de recuperat la 31.12.2008).

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2007 în contul 231 "Imobilizări în curs" contravaloarea unor prestări de servicii reprezentând organizare producție, parte din această sumă respectiv .... lei a fost amortizată parțial în anul 2009, fiind înregistrată în contul 6811 "Cheltuieli privind amortizarea". Această sumă a fost considerată nedeductibilă fiscal de către organele de control, societatea petentă necontestând acest aspect.

Organele de inspecție fiscală au redimensionat baza impozabilă la impozitul pe profit pe baza datelor furnizate de "Orbis" stabilindu-se o marjă netă a profitului în cota de 2 % astfel:

- Veniturile din exploatare în anul 2009 sunt în sumă de .....lei
- Marja netă este în cotă de 2%
- Profit contabil din exploatare ..... lei( ..... lei x 2%)
- Rezultat financiar înregistrat de societate ..... lei
- Profit contabil stabilit de organele de inspecție ..... lei (.... lei - ..... lei)
- Cheltuielile nedeductibile fiscal înregistrate de societate aferente anului 2009 sunt în suma ..... lei.
- Cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală sunt în suma de ..... lei.
- Profitul fiscal este în suma de ..... lei(..... lei + ..... lei + ..... lei)
- Impozit pe profit datorat este în sumă de ..... lei ( ..... lei x 16 %).

Pierderea fiscală înregistrată în anul 2009 înscrisă de societate în declarația 101 privind impozitul pe profit în sumă de ..... lei a fost recuperată integral de organele de inspecție fiscală, iar în ceea ce privește diferența de impozit pe profit în sumă de ..... lei, în condițiile în care societatea a înregistrat un impozit minim în sumă de ..... lei, s-a stabilit că aceasta datorează impozitul minim de ..... lei, impozit pe

care societatea l-a înregistrat în contabilitate și l-a achitat conform legislației în vigoare.

La data de **30.09.2010**, S.C. X S.R.L. a înregistrat un profit contabil evidențiat în soldul creditor al contului 121 "Profit și pierderi" în sumă de 50.984 lei.

Societatea a constituit rezerva legală din profitul contabil în sumă de .... lei, sumă deductibilă fiscal în baza art.22 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, societatea înregistrează extracontabil cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ..... lei care reprezintă cheltuieli cu impozitul minim în sumă de .... lei, cheltuieli cu majorările de întârziere în sumă de ... lei și cheltuieli cu combustibilul în sumă de ..... lei.

Profitul fiscal aferent perioadei 01.01.2010 - 30.09.2010 determinat de societate prin declarația 101 privind calculul impozitului pe profit a fost în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei + ..... lei).

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a înregistrat în anul 2007 în contul 231 "Imobilizări în curs" contravaloarea unor prestări de servicii reprezentând organizare producție, parte din această sumă respectiv ..... lei a fost amortizată parțial în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, fiind înregistrată în contul 6811 "Cheltuieli privind amortizarea". Această sumă a fost considerată nedeductibilă fiscal de către organele de control, societatea petentă necontestând acest aspect.

În concluzie, la data de 30.09.2010 organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă în suma de .... lei (..... lei reprezentând profit fiscal stabilit de societate + ..... lei cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție)

Impozitul pe profit calculat de organele de inspecție este în sumă de .... lei (..... lei x 16%), iar în condițiile în care la data de 30.09.2010 societatea a înregistrat și achitat impozitul minim în sumă de ..... lei, în sarcina sa organele de control au stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentar în sumă de ..... lei (.... lei -..... lei impozit minim).

Pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă de .....lei.

În perioada **01.10.2010-31.12.2010** S.C. X S.R.L. a înregistrat un profit contabil evidențiat în soldul creditor al contului 121 "Profit și pierderi" în sumă de .... lei. Societatea înregistrează extracontabil cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de .... lei care reprezintă cheltuieli de protocol peste limitele legale în sumă de .... lei, cheltuieli cu combustibilul în suma de ..... lei și cheltuieli cu majorările de întârziere în sumă de .... lei.

Profitul fiscal aferent perioadei 01.10.2010 -31.12.2010 determinat de societate prin declarația 101 privind calculul impozitului pe profit a fost în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei ), fără ca societatea să calculeze impozit pe profit deoarece a recuperat pierderea fiscală cumulată la 30.09.2010 stabilită prin declarația 101, în suma de ... lei. Pierderea fiscală stabilită de societate prin declarația 101 la 31.12.2010 de recuperat este de ..... lei.

Pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010 organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă în sumă de ..... lei la care au calculat un impozit pe profit în sumă de .... lei (..... x 16%) iar pentru neplata la termenele legale a impozitului pe profit, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă de .... lei.

În raport de cele prezentate mai sus, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2011 a fost stabilit în sarcina societății petente debitul reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent perioadei 01.01.2007 – 31.12.2010 în sumă de ....lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei iar prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.....2011 a fost stabilită măsura diminuării pierderii înregistrată de societate în anii 2007 respectiv 2009 în sumă totală de .....lei.

**III.** Având în vedere susținerile contestatoarei, documentele depuse la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă metoda utilizată de organele de inspecție fiscală la ajustarea veniturilor contestatoarei cu consecința diminuării pierderii, a stabilirii impozitului pe profit suplimentar și a majorărilor de întârziere este legală, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de inspecția fiscală.

**Referitor la capătul de cerere prin care petenta s-a îndreptat împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2011, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad , s-au reținut următoarele:**

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea petenta a derulat relații comerciale cu W A GmbH Germania, societatea germană care este asociat majoritar cu 80% din părți sociale al societății petente respectiv a furnizat acesteia piese și subansamble, operațiuni care reprezintă tranzacții între persoane afiliate iar prețul la care se transferă bunurile în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate reprezintă preț de transfer.



Ca urmare a solicitării organului de inspecție fiscală, societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer din care rezultă că la determinarea prețurilor de transfer a ales metoda comparării interne a prețurilor prevăzută de pct. 25 lit. a din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Organul de inspecție fiscală nu și-a însușit această metodă astfel că a procedat la ajustarea sumei veniturilor societății pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor din cadrul respectivelor tranzacții utilizând metoda marjei nete a profitului.

Ca urmare a recalculării prețului de transfer prin metoda marjei nete a profitului, organul de inspecție fiscală a stabilit diferențe de impozit pe profit datorate bugetului precum și majorări de întârziere aferente.

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

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]*

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

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

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

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

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

*c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut*

unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

Conform prevederilor pct.22, 23, 24, 25, 28 și 29 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.[...]*

*Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.*

*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 alta metoda recunoscuta 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 necontrolata dacă se desfășoară între persoane independente.***

*25. Metoda comparării prețurilor*

*Determinarea prețului de piață are la baza comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente*

de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plata. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate. (...)

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

### **29. Metoda marjei nete**

Metoda marjei nete implica 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.”

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

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

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 cheltuielilor oricărui dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

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

În raport de prevederile legale prezentate s-a reținut că societatea petentă, la solicitarea organelor de inspecție fiscală a prezentat dosarul prețurilor de transfer, iar la determinarea prețurilor de transfer a fost aleasă metoda comparării interne a prețurilor prevăzută de pct. 25 lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Din consultarea dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate și din analiza informațiilor cuprinse în acesta, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul dosarului prețurilor de transfer întocmit societatea nu a putut prezenta costuri de producție, marje de profit și prețuri de piață practicate de firme similare, societatea analizând prin comparație doar tranzacții efectuate cu o societate având sediul în L.... respectiv S.C. I S.R.L., concluzia fiind aceea că dosarul este incomplet întrucât nu conține datele necesare pentru a se stabili dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață.

În concluzie, în conformitate cu prevederile art. 3 alin. 1 din OMEF 222/2008 prezentarea incompleta a dosarului prețurilor de transfer "

*reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate”.*

Având în vedere că societatea nu a justificat cuantumul prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile cu persoana afiliată W A GmbH din Germania, în mod legal organele de control au procedat la estimarea prețurilor de transfer și au stabilit în sarcina petentei influențele fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat, potrivit art. 11 alin 2 lit.b) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv a pct. 29 din H.G. nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 că metoda cea mai adecvată la stabilirea prețului de piață între persoane afiliate în cazul societății petente este metoda marjei nete, metodă prin care prețul de piață se stabilește pe baza comparării unor indicatori financiari.

Organele de inspecție fiscală au ales metoda marjei nete prin excluderea celorlalte metode pentru următoarele argumente :

1) Metoda comparării prețurilor a fost exclusă de organele de inspecție fiscală deoarece nu s-au putut identifica societăți care să realizeze produse similare, în cazul societății verificate constatându-se că aceasta produce piese strunjite pe care le livrează societății afiliate piese care sunt încorporate în echipamente tehnologice de către societatea afiliată.

2 ) Metoda cost plus a fost eliminată deoarece nu există date financiare comparabile despre costul produselor.

3) Metoda prețului de revânzare nu poate fi aplicată în cazul veniturilor din livrarea de produse finite deoarece metoda prețurilor de revânzare se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente.

4) Metoda împărțirii profitului se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Această metodă presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau a mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente. Această metodă nu poate fi aplicată deoarece atât firma afiliată cât și firma verificată înregistrează pierdere iar organele de inspecție fiscală nu au putut identifica alte tranzacții comparabile.

Prin urmare alegerea metodei marjei nete de către organele de inspecție fiscală pentru testarea conformității cu principiul valorii de piață a tranzacțiilor intra - grup desfășurate de către companie, este justificată în cazul societății verificate deoarece din analiza dosarului prețurilor de transfer rezultă că nu există tranzacții comparabile interne și externe care să permită aplicarea uneia dintre metodele prezentate la punctele

1-4.

Referitor la susținerile petentei din contestație în legătură cu faptul că „dosarul prețurilor de transfer depus de societate a fost complet și justifică quantumul prețurilor de transfer practicate cu persoana afiliată” prin metoda comparării interne a prețurilor utilizată de societate în dosar fiind evident ca „tranzacțiile au avut loc în termeni comerciali de piață liberă” organul de soluționare a contestației a reținut următoarele:

La pct. 25 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 se prevede că determinarea prețului de piață are la baza comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de plată este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată.

Invederem că în vederea aplicării metodei comparării prețului este necesar ca una dintre următoarele condiții să fie îndeplinită:

- nici una dintre diferențele (dacă există) între tranzacțiile comparate sau între companiile care iau parte la aceste tranzacții nu ar putea avea un efect material asupra prețului tranzacției pe o piață deschisă, sau
- se pot efectua ajustări cu un grad ridicat de acuratețe pentru a elimina efectele unor astfel de diferențe.

Conform celor înscrise în dosarul prețurilor de transfer, s-a reținut că societatea petentă a comparat prețurile practicate cu persoana juridică afiliată din Germania analizând tranzacțiile efectuate cu o singură persoană juridică din România ( clientul S.C. I S.R.L. din Lipova) nefiind justificată în cazul acestor două societăți existența condițiilor comparabile de livrare și plată.

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

„ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Prin urmare, în baza metodologiei prezentate în textele legale enunțate mai sus, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea veniturilor și a stabilit în sarcina petentei influențele fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit.

Din documentele existente la dosarul cauzei respectiv Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. F-AR .....2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....2011 s-a reținut că organele de inspecție fiscală au determinat și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil în sumă totală de .....lei care provin din:

- .....lei reprezentând contravaloare chiriei pentru echipamente tehnologice din Germania aferentă lunii februarie 2008 în baza unor contracte de leasing operațional, pentru care societatea nu deține documente justificative respectiv factura, încălcându-se prevederile art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare ;

- .....lei în anul 2009 respectiv .....lei în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 reprezentând sume înregistrate în contul 6811 "Cheltuieli privind amortizarea" pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației a constatat că, prin contestația formulată S.C. X S.R.L. nu aduce argumente prin care să demonstreze că, cheltuielile detaliate mai sus sunt deductibile fiscal, din contestația formulată reiese că se contestă numai aplicarea de către organele de control a ajustării veniturilor prin metoda marjei nete.

În conformitate cu prevederile art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“ART. 213

#### *Soluționarea contestației*

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

Pe cale de consecință se reține că, în mod întemeiat în sarcina societății petente au fost stabilite obligații fiscale suplimentare respectiv impozit pe profit suplimentar în sumă de .....lei, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de ..... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr.....2011, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .....lei contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .....lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Referitor la capătul de cerere prin care petenta s-a îndreptat împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.....2011, s-au reținut următoarele:

În fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr.....2011 prin care s-a dispus societății diminuarea pierderii aferentă anilor 2007 și 2009 în sumă totală de ..... lei, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

**Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată**

“ Art. 209

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.”*

**H.G. nr. 1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală :**

“ARTICOLUL 102

[...]

Norme metodologice:

[...]

*102.7. Măsurile, termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală potrivit art. 102 alin. (9) din Codul de procedura fiscală*



*vor fi aduse la cunoștința contribuabilului prin actul emis de organul de inspecție fiscală competent.”*

Urmare constatărilor organului de inspecție fiscală consemnate în Decizia de impunere nr.....2011 și anume recalcularea profitului impozabil și stabilirea unui impozit pe profit datorat suplimentar de către societate în perioada 2007 -2010, rezultă implicit că pierderea fiscală cumulată înregistrată de petentă în sumă totală de .....lei, se anulează.

De aceea , prin dispoziția de măsuri contestată , în mod justificat organul de control a dispus că urmare a recuperării pierderii fiscale în sumă totală de .....lei, societatea petenta are obligația să diminueze pierderea înregistrată aferentă anului 2007 în sumă de .....lei respectiv pierderea înregistrată aferentă anului 2009 în sumă de .....lei.

Pe cale de consecință , contestația privind acest capet de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2, art. 19 alin.1 și alin.5 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.22, 23, 24, 25, 28 și 29 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 65, art. 209 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în .....împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de .....lei reprezentând .....lei impozit pe profit stabilit suplimentar și ..... lei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

**2.** Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în .....împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad prin care s-a dispus societății diminuarea pierderii aferentă anilor 2007 și 2009 în sumă totală de .....lei, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad , în termen de 6 luni de la data comunicării.