

DECIZIA nr. 600 din 21.09.2016 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC SRL**,
cu sediul în București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_.../
.....2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr./....2016, înregistrată sub nr./25.07.2016 de către Administrația Sector a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI ... prin împuternicit TCT, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2016.

Obiectul contestației îl constituie următoarele acte administrative fiscale emise în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sw/2016 și comunicate sub semnătură în data de2016:

- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. dsp/2016 prin care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2009 cu suma de **P lei**;
- decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Sq/2016.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) coroborat cu art. 347 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ... s Finanțelor Publice au procedat la reverificarea impozitului pe profit aferent anului 2009 urmare măsurilor dispuse prin decizia nr. dsci/2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. în urma soluționării contestației ABC SRL împotriva dispoziției de măsuri nr. dsp/2012 prin care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2009 cu suma de Pi lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sw/2016, iar în baza acestora a fost emisă dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. dsp/2016 prin care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2009 cu suma de P lei, precum și decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Sq/2016.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea actelor atacate și recunoașterea pierderii fiscale stabilite de societate, arătând următoarele:

Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina societății pentru anul 2009 a început să curgă la data de 01.01.2010 și s-a împlinit la data de 31.12.2014 și, întrucât noul control a început la data de 03.12.2015, actele

administrative fiscale au fost emise în data de 27.04.2015, după împlinirea termenului de prescripție de 5 ani.

Societatea consideră că solicitarea dosarului prețurilor de transfer este nelegală întrucât art. 11 alin. (2) Cod fiscal și pct. 22 din Normele metodologice de aplicare, în vigoare pentru anul 2009, prevedeau prezentarea dosarului prețurilor de transfer doar pentru tranzacțiile între entități rezidente străine și entități străine afiliate. Deoarece tranzacția ce a făcut obiectul solicitării dosarului prețurilor de transfer este cu NBB – Sucursala București, care este tratată ca o entitate afiliată română, fiind subiect de impunere din punct de vedere al impozitului pe profit conform art. 29 alin. 1 din Codul fiscal societatea apreciază ca neîntemeiată ajustarea prețurilor de transfer ca urmare a tranzacțiilor desfășurate între două entități afiliate – subiect de impunere în România.

Referitor la dosarul prețurilor de transfer, societatea ABC SRL arată nelegalitatea desconsiderării aplicării metodei comparării prețurilor utilizată de societate și consideră ca nefondate argumentele organelor de inspecție fiscală, după cum urmează:

a) referitor la faptul că societatea a selectat parteneri de afaceri în vederea argumentării prețurilor de transfer, în detrimentul selectării unor terți independenți:

- aplicarea metodei implică raportarea la tranzacții comparabile necontrolate și nu în mod obligatoriu la societăți independente (pct. 24 din Normele metodologice și art. 1.15 din Ghidul OCDE ed. 1995);

- raportarea la partenerii de afaceri este permisă (pct. 24 din Normele metodologice), societatea recurgând la compararea internă de prețuri prin raportare la tranzacțiile societății cu partenerii săi CLx SA sau CLy SA, față de care este independentă;

b) referitor la faptul că societatea nu a determinat mediana și intervalul intercuartilar:

- utilizarea unui interval intercuartilar este adecvată în special atunci când se aplică metoda marjei nete, ca metodă de ultim resort (art. 1.45 din Ghidul OCDE ed. 1995);

c) referitor la faptul că societățile partenere indicate desfășoară activități diferite față de activitățile desfășurate efectiv de contribuabil:

- aplicarea metodei comparării prețurilor nu implică realizarea unei comparații între companii, ci între tranzacții, iar în dosarul întocmit de societate s-a arătat că există comparabilitate în nivelul prestației și în nivelul termenilor contractuali;

- atributele care reflectă condițiile de comparabilitate se referă la caracteristicile serviciilor, termenii contractuali, analiza funcțională, strategia de afaceri și circumstanțele economice (art. 1.17 din Ghidul OCDE ed. 1995);

d) referitor la faptul că societățile partenere indicate se află în relații de afiliere cu alte societăți și nu pot servi drept standard obiectiv de evaluare a prețurilor de transfer:

- conform pct. 24 și 25 din Normele metodologice prețurile cu care se compară prețurile de transfer trebuie să fie prețuri practicate de societăți care nu se află în relații de afiliere, în raport cu subiectul, nu în raport cu alți terți;

- în Ghidul OCDE (glosarul de termeni) se apreciază că există o comparabilitate internă, indiferent din perspectiva cărei societăți participante se realizează tranzacția;

- tranzacția dintre societate și partenerii săi CLx SA sau CLz SRL este o tranzacție în care prețul este necontrolat, chiar dacă cei doi parteneri fac sau nu parte dintr-un grup, pentru că terții își urmăresc propriile interese economice;

e) referitor la faptul că sunt necesare trei exemple de tranzacții în vederea analizei prețurilor de transfer:

- actele normative care reglementează prețurile de transfer și aplicarea acestora nu stabilesc valori numerice cu privire la numărul de tranzacții sau societăți la care trebuie să se facă raportarea pentru aplicarea prețurilor de transfer;

- se face o confuzie cu aplicarea procedurii de estimare a prețurilor stabilită prin anexa nr. 3 la Ordinul nr. 222/2008, utilizată doar atunci când nu se prezintă dosarul prețurilor de transfer sau acesta este prezentat incomplet.

În privința metodei marjei nete, societatea ABC SRL susține că aceasta a fost aplicată defectuos de organele de inspecție fiscală, indicând în mod specific următoarele deficiențe:

- alegerea inadecvată a entității testate;

- nemotivarea faptului că societățile propuse la stabilirea intervalului intercuartilar sunt comparabile cu societatea analizată;

- societățile selectate se află în relații de afiliere cu alte societăți.

Societatea apreciază că, în temeiul art. 3.43 din Ghidul OCDE, entitatea testată ar fi trebuit să fie NBB – Sucursala București, pentru care poate fi evaluată profitabilitatea cu un grad mai mare de acuratețe întrucât profitabilitatea entității nu este influențată de factori externi, precum un litigiu cu un client cum este cazul societății, care are dispute în instanță în legătură unul din clienții săi. Sucursala este un candidat mai plauzibil în stabilirea entității prestate și prin prisma profilului funcțional – și-a asumat funcții și riscuri mai limitate față de societate – și, în plus, atunci când se testează o tranzacție care implică prestarea de servicii, testarea se face din perspectiva societății care prestează serviciile (adică sucursala), nu din perspectiva societății care primește serviciile (contestatoarea), după cum se prevede art. 2.32 din Ghidul OCDE referitor la metoda cost-plus.

Echipa de inspecție fiscală nu a motivat că societățile propuse la stabilirea intervalului intercuartilar sunt comparabile cu societatea analizată, în condițiile în care activitatea acesteia din urmă a fost afectată/sistată ca urmare a litigiului cu principalul client, ținând cont de prevederile art. 1.15 și art. 1.17 din Ghidul OCDE ed. 1995. Cum respectivele societăți sunt în activitate și în momentul de față, spre deosebire de societate care și-a încetat activitatea, standardul de comparabilitate nu este respectat și nici nu au fost efectuate ajustări de comparabilitate.

Totodată, societățile selectate S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL, S6 SRL, S7 SRL și S8 SRL sunt toate în relații de afiliere cu alte societăți, ceea ce denaturează orice comparație relevantă și obiectivă, în sensul stabilit de principiiul valorii de piață.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la excepția de fond privind prescripția

Cauza supusă soluționării este dacă dreptul organelor de inspecție fiscală de a diminua pierderea fiscală declarată de contribuabil pentru anul 2009 în urma realizării reverificării dispuse în urma soluționării contestației inițiale era prescris în raport de data începerii inspecției fiscale la 03.12.2015.

În fapt, ABC SRL a mai fost supusă inspecției fiscale pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2008-31.12.2010 conform RIF nr. F-B2012, în urma căreia a fost emisă dispoziția de măsuri nr. dsp/2012 prin care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate, astfel: pentru anul 2008 – cu Pr lei, pentru anul 2009 – cu Pi lei și pentru anul 2010 – Pj lei.

Deoarece această dispoziție de măsuri a fost desființată parțial pentru anul 2009 prin decizia nr. dsci/2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-a dispus reverificarea pe aceeași perioadă și pentru același tip de impozit, societatea a fost supusă reverificării impozitului pe profit aferent anului 2009, data începerii inspecției fiscale consemnate în registrul unic de control fiind 03.12.2015.

În urma inspecției fiscale a fost emisă dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. dsp/2016 prin care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2009 cu suma de P lei.

Prin contestația formulată ABC SRL invocă prescripția pentru anul fiscal 2009.

În drept, potrivit art. 23, art. 91, art. 92 și art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23. – (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".

"Art. 91. – (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".

"Art. 92. – (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale".

"Art. 102. – (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare".

Totodata, potrivit art. 16, art. 19, art. 34 și art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 16. – (1) **Anul fiscal este anul calendaristic.**

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat".

"Art. 19. – (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 [...]".

"Art. 34. – (1) Plata impozitului se face astfel:

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), **au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului** pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. [...]

(10) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1)".

"Art. 35. – (1) **Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor**, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

În concret, în lipsa oricărei dispoziții legale care să reglementeze expres momentul constituirii bazei de impunere, **în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit**, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din Codul de procedură fiscală conform cărora:

"Art. 86. – (4) *Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere*, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere".

"Art. 87. – Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. *Decizia de impunere trebuie să cuprindă*, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, *baza de impunere*, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

Se reține că în acest sens s-a pronunțat și **Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele:**

"În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili

obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 <<Declarației privind impozitul pe profit>>".

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2009 datorat de ABC SRL pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la termenul de 25 aprilie 2010, astfel că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2011 și se împlinește la data de 31 decembrie 2015. Cum inspecția fiscală a început la data de 03.12.2015, așa cum s-a consemnat în registrul unic de control, iar pe perioada inspecției fiscale cursul prescripției este suspendat, rezultă că organele de inspecție fiscală au emis dispoziția de măsuri nr. dsp/2016 în cadrul termenului legal de prescripție.

Susținerea contestatoarei în sensul că termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2010 este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Astfel, contestatoarea **confundă**, pe de o parte, **momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) **cu momentul generării elementelor ce o compun** (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, **aceiași moment cu elementele ce determină obiectul impunerii** (profitul impozabil anual/pierdere fiscală) și **perioada fiscală** (anul calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că **momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale stipulate de Codul de procedură fiscală și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.** Spre exemplu, în cazul impozitului pe profit aferent anului 2009, organele fiscale nu puteau stabili și pretinde plata impozitului (nu puteau percepe impozitul) din partea unui contribuabil anterior datei de 25 aprilie 2010 întrucât nu expirase termenul de depunere a declarației anuale și de plată a impozitului pe profit. Numai din momentul expirării acestei date (25 aprilie 2010), **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora".** Aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – rezultă că pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2011

deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina impozitul anual pe profit (în speță, verificarea pierderii fiscale declarate) s-a născut din data de 25 aprilie 2010.

Față de cele anterior prezentate rezultă că excepția prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a verifica baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2009 și de a diminua pierderea fiscală declarată pentru acest an fiscal este nefondată, iar contestația ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la diminuarea pierderii fiscale prin dispoziția de măsuri

Cauza supusă este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la ajustarea cheltuielilor înregistrate de societate în anul 2009 urmare analizării dosarului 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, cu prilejul inspecției fiscale inițiale materializate în raportul de inspecție fiscală nr. F-B2012 organele de inspecție fiscală au solicitat societății ABC SRL întocmirea dosarului prețurilor de transfer pentru anul 2009, având în vedere că pentru realizarea principalului său obiect de activitate – acela de promovare dezvoltare imobiliară pentru un complex comercial SPC din București – societatea a încheiat un contract de proiectare generală și management în construcții cu NBB – Sucursala București, NBA din Germania și contracte de credit pentru realizarea investiției cu NBC din Germania, cu care se află în relații de afiliere.

În urma prezentării dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea nu a respectat prevederile art. 2 din anexa nr. 1 a Ordinului președintelui ANAF nr. 222/2008, nu și-au însușit metoda comparării prețurilor (CUP) folosită de societate și au procedat la ajustarea sumei cheltuielilor societății, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor din cadrul respectivelor tranzacții pentru anul 2009 utilizând metoda marjei pe profit prin diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2009 cu suma de Pi lei prin dispoziția de măsuri nr. dsp/2012.

Ca urmare a contestației formulate de societate, prin decizia nr. dsci/2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a desființat dispoziția de măsuri nr. dsp/2012 în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2009 și a dispus reverificarea pe aceeași perioadă și pentru același tip de impozit prin reanalizarea cheltuielilor în funcție de cele precizate în decizie.

În urma reverificării, prin raportul de inspecție fiscală nr. F-Sw/2016 ce a stat la baza emiterii dispoziției de măsuri nr. dsp/2016 ce face obiectul contestației organele de inspecție fiscală au menționat că ABC SRL nu a respectat în totalitate prevederile OPANAF nr. 222/2008 coroborate cu cele ale pct. 25 din Normele metodologice de aplicare a art. 11 din Codul fiscal referitoare la metoda comparării prețurilor, în sensul că:

- nu a identificat un grup de firme independente – comparabile, selectând partenerii de afaceri CLx SA/CLy SA și CLz SRL (clienți);
- nu a determinat mediana și intervalul cuartilor (respectiv identificarea cuartilelor 2 și 3);

- tranzacțiile nu sunt comparabile întrucât societatea a efectuat activități exclusiv de management în vederea dezvoltării complexului imobiliar SPC, în timp ce CLx SA a avut ca obiect principal de activitate inchirierea/leasingul de mașini și echipamente agricole, iar CLz SRL desfășoară activități de promovare-dezvoltare imobiliară, cele două societăți partenere au avut aceeași asociați;

- nu se poate realiza comparația cu o singură companie, fiind necesară identificarea a trei exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul analizei;

- metoda putea fi luată în calcul doar în cazul unor produse identice sau substanțial similare, vândute în condiții asemănătoare, astfel încât diferențele de produs să nu afecteze în mod substanțial prețul.

Organele de inspecție fiscală au înlăturat metoda aleasă de societate și au procedat la aplicarea metodei marjei nete și a indicatorului adecvat RRCT – rata rentabilității costurilor totale, astfel:

- au procedat la identificarea unui grup suficient de reprezentativ de companii independente comparabile ca obiect de activitate prin folosirea bazei de date Orbis, din eșantionul inițial de 19 societăți fiind eliminate 3 care nu aveau raportați indicatori financiari și alte 8 care nu aveau informații în piață, reținându-se în final un grup de 8 societăți comparabile: S1 SRL, S2 SRL, S3 SRL, S4 SRL, S5 SRL, S6 SRL, S7 SRL și S8 SRL;

- au stabilit mediana (-22,18%) și cuartilele 2 (-47,37%) și 3 (-7,96%);

- au procedat la recalcularea cheltuielilor pornind de la marja de profit stabilită de societate, astfel:

$$\bullet \text{ RRCT} = \frac{\text{Vex.} - \text{Cex.}}{\text{Vex.} - (\text{Vex.} - \text{Cex.})} \times 100 = \frac{v1 - v2}{v1 + v3} \times 100 = - 99,13\%$$

• din comparația RRCT cu cele trei procente a reieșit că societatea se plasează în afara intervalului dintre cuartila 2 și mediană și prezintă risc fiscal din punct de vedere al prețurilor de transfer;

• au recalculat RRCT pe baza medianei

$$\text{RRCT } r = \frac{\text{Vex.} - \text{Cex.r.}}{\text{Vex.} - (\text{Vex.} - \text{Cex.r.})} \times 100 = \frac{v1 - v4}{v4} \times 100 = - 22,18\%$$

• au ajustat cheltuielile de exploatare = v5 lei (v2 lei – v4 lei)

• au ponderat cheltuielile de exploatare ajustate de v5 lei cu procentul de 20,67% reprezentând ponderea cheltuielilor cu firmele din grup în total cheltuieli rezultând suma de P lei neacceptată la deducere.

Pe baza acestor constatări organele de inspecție fiscală au emis dispoziția de măsuri nr. dsp/2016 prin care au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2009 cu suma de P lei.

Prin contestația formulată ABC SRL contestă, în esență, legalitatea solicitării prețului de transfer pe anul 2009, motivația organelor de inspecție fiscală pentru înlăturarea propriei metode (compararea prețurilor) și corectitudinea aplicării metodei marjei nete alese de organele de inspecție fiscală.

În drept, potrivit art. 11 și art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință:

"Art. 11. - (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.”

”Art. 19. - (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.”

Cu privire la prețurile de transfer, pct. 22, 23, 24, 27, 28 și 32 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, 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 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. [...]

”25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază 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 plată. 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.”

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului "prețurilor de transfer" la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici.

În cauză, societatea ABC SRL recunoaște că a realizat tranzacții cu persoane afiliate, dar consideră că este neîntemeiată solicitarea întocmirii dosarului prețurilor de transfer și ajustarea profitului (în fapt, a pierderii fiscale) deoarece tranzacția care a făcut obiectul solicitării dosarului prețurilor de transfer este cu NBB – Sucursala București, care este tratată ca o entitate afiliată română pe motiv că plătește impozit pe profit în România.

Acest argument al contestatoarei este vădit neîntemeiat, în condițiile în care:

- textul art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se referă la "tranzacții între **persoane afiliate**", fără să facă nicio distincție între persoane afiliate străine ori române și, ca atare, în virtutea principiului de drept "ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus", nicio tranzacție efectuată între persoane afiliate nu este exclusă de sub incidența prevederilor referitoare la prețurile de transfer, indiferent că este vorba de afilierea cu persoane române ori cu persoane străine;

- și pct. 22 teza a doua din Normele metodologice exclude expres de la reconsiderarea evidențelor pe baza prețurilor de transfer doar a "*tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate*"; or, o sucursală din România a unei persoane juridice străine nu este și nici nu poate fi considerată persoană juridică română;

- reconsiderarea tranzacțiilor pe baza prețurilor de transfer se face **în funcție de criteriul "afilierii"** dintre participanții la tranzacție și nu în funcție de criteriul "impozitului" plătit/datorat de participanți, astfel că nu prezintă nicio relevanță faptul că ambii participanți la tranzacție, inclusiv sucursala firmei străine sunt plători de impozit pe profit în România;

- dosarul prețurilor de transfer a fost solicitat cu prilejul inspecției fiscale inițiale și, *în măsura în care societatea considera că solicitarea acestuia este nelegală pentru anul 2009, trebuia să invoce această motivație cu prilejul contestației inițiale*, inclusiv prin contestarea deciziei nr. dsci/2013 emisă pentru soluționarea acesteia întrucât noua inspecție fiscală s-a efectuat **în limitele impuse prin decizia nr. dsci/2013**, care au vizat metodele de stabilire a prețurilor de transfer (metoda societății vs. metoda organelor de inspecție fiscală) și nicidecum nelegalitatea solicitării dosarului prețurilor de transfer pentru anul 2009.

În privința metodei utilizate pentru stabilirea/verificarea prețurilor de transfer, se reține că, potrivit pct. 32 din Normele metodologice, metoda folosită trebuie să se apropie cel mai mult de împrejurările în care se desfășoară tranzacțiile necontrolate și **care corespunde cel mai bine împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului.**

În speță, tranzacția principală care a generat litigiul este cea prin care ABC SRL a subcontractat filialei sale NBB – Sucursala București servicii de proiectare necesare realizării proiectului SPC din București și pentru care a încheiat un contract de proiectare generală și de management al construcției cu clientul CLx SA/CLy SA, beneficiarul proiectului imobiliar.

Din dosarul prețurilor de transfer (cap. 7 – Studii de comparabilitate) reiese că societatea (identificată cu inițialele ABC.RO) a utilizat metoda comparării interne a prețurilor prin compararea tranzacției necontrolate cu sucursala (identificată cu inițialele NBB.RO) cu tranzacția necontrolată cu beneficiara CLx SA/CLy SA, cu următoarele repere:

- comparabilele interne (precum termenii contractuali, caracteristicile serviciilor transferate, funcțiile, riscurile și activele transferate, circumstanțele economice, strategiile de afaceri) sunt similare precum comparabile externe;

- prețul facturat de sucursala NBB.RO către ABC.RO a fost de E1 euro (E2 lei), iar prețul facturat de ABC.RO către clientul CLx SA/CLy SA este de E3 euro (E4 lei) rezultând un raport de 43%;

- raportul de 43% corespunde ponderii prestației efective a sucursalei în totalul serviciilor realizate de ABC.RO către piață (clientul CLx SA/CLy SA);

- ca urmare a prețului facturat de sucursală, ABC.RO a refacturat către piață un preț mai mare cu 57% ceea ce corespunde ponderii prestației sale de 88%-100% către terț;

- ținând cont de faptul că facturile analizate se referă la același tip de tranzacție "servicii de proiectare" (proiect general și proiect de construcție) care conține aceleași elemente de comparabilitate s-a concluzionat că procentul de 43%, cât rezultă din raportarea prețului facturat între afiliați și ABC.RO cu CLx SA/CLy SA, reflectă prețul de piață.

În mod similar, a fost analizată și tranzacția de subcontractare a serviciilor de închiriere spații centre comerciale dintre ABC.RO în calitate de beneficiar și sucursala NBB.RO în calitate de prestator, în cadrul relației contractuale pe care ABC.RO în calitate de prestator a avut-o cu investitorul CLz SRL în calitate de beneficiar. S-a concluzionat că prețul facturat de NBB.RO către ABC.RO (E5 lei) reprezintă 60% din prețul facturat de ABC.RO către CLz SRL (E6 lei) și este direct proporțional cu cota sa de participație în serviciile pe care ABC.RO le-a prestat către piață.

Raportat la situația de fapt, constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile societății contestatoare, organul de soluționare a contestației reține că metoda comparării prețurilor utilizată **practic** de societate nu apare ca adecvată pentru demonstrarea respectării principiului valorii de piață, în condițiile în care:

- s-au comparat **achiziții controlate** de servicii de proiectare și de închiriere (pe relația NBB.RO prestator - ABC.RO beneficiar) **cu prestări** de servicii de proiectare și de închiriere (pe relația ABC.RO prestator și CLx SA/CLy SA sau CLz SRL beneficiari), cu alte cuvinte tranzacții în care societatea contestatoare ABC.RO avea calități diferite, și anume: **în relația cu sucursala afiliată era beneficiarul serviciilor, în timp ce în relația cu clienții era prestatorul serviciilor**. Or, potrivit art. 2.6 din Ghidul OCDE ed. 1995, metoda comparării prețurilor (metoda CUP) compară **prețul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate într-o tranzacție controlată cu prețul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate într-o tranzacție comparabilă**

necontrolată în circumstanțe comparabile, cu alte cuvinte ca tranzacțiile să fie de "același sens", pentru ca și funcțiile, riscurile și activele asumate de societatea testată ABC.RO să poate fi comparabile în ambele tranzacții (cea controlată și cea necontrolată);

- susținerea contestatoarei în sensul că formularea textului pct. 25 din Normele metodologice denotă posibilitatea utilizării tranzacțiilor de "sens opus" drept tranzacții comparabile este contrazisă chiar de textul invocat care, la alin. 2 al pct. 25 prevede că "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**";

- **factorii de comparabilitate**, cu excepția celor referitori la anumiți termeni contractuali, **nu au fost analizați în detaliu**, spre exemplu, la "funcții, riscuri și active" se face trimitere la prevederile contractuale, iar la "strategii de afaceri" se afirmă că "fiecare parte a dorit să se impună în piața de dezvoltare imobiliară cu scopul de a dezvolta centre comerciale moderne la standarde internaționale" (pg. 122 din dosarul prețurilor de transfer), **fără indicarea elementelor factice pe baza cărora s-ar fi putut concluziona că funcțiile, riscurile și activele, respectiv strategiile de afaceri asumate în raport cu clientul CLx SA/CLy SA sunt similare cu cele asumate în raport cu sucursala afiliată**, motiv pentru care apare ca întemeiată reținerea organelor fiscale în sensul că „societatea a efectuat activități exclusiv de management în vederea dezvoltării complexului imobiliar SPC, în timp ce CLx SA a avut ca obiect principal de activitate inchirierea/leasingul de mașini și echipamente agricol”, în condițiile în care beneficiara inițială CLx SA a cesionat ulterior contractul unei filiale CLy SA. De altfel, **în contestație se recunoaște că, prin prisma profilului funcțional, sucursala afiliată și-a asumat funcții și riscuri mai limitate decât și-a asumat contestatoarea**, în timp ce în dosarul prețurilor de transfer se reclamă comparabilitatea acestui factor, fără nicio ajustare pentru a elimina efectele acestei diferențieri;

- deși, atunci când combate metoda utilizată de organele de inspecție fiscală, contestatoarea invocă influențarea profitabilității de litigiul avut cu unul din clienții săi, aceasta **omite faptul că acel litigiu privește chiar tranzacția ABC.RO – prestator și CLx SA/CLy SA – client folosită ca tranzacție comparabilă pentru aplicarea metodei comparării prețurilor**; or, tocmai faptul că acea tranzacție este în litigiu, cu consecințe deosebite pentru contestatoare reprezintă o împrejurare pentru care nu trebuia aleasă ca tranzacție comparabilă, fiind afectată comparabilitatea prețurilor de vreme ce în dosarul prețurilor de transfer întocmit de societate prețul facturat de ABC.RO către acest client de E7 lei – nerecunoscut de client a fost comparat cu prețul facturat de NBB.RO către ABC.RO de E8 lei pentru a se ajunge la concluzia că procentul de 43% corespunde ponderii prestațiilor efective ale sucursalei către ABC.RO și reflectă prețul de piață.

De asemenea, se reține că societatea **nu a adus argumente economice plauzibile** nici în dosarul prețurilor de transfer, nici în contestație cu privire la faptul că a convenit cu sucursala afiliată **în data de 30.01.2009 terminarea contractului și plata unor daune-interese de D euro, deși fusese notificată de clienții CLx SA/CLy SA încă din data de 12.06.2008 în legătură cu denunțarea unilaterală a contractului de proiectare, contract utilizat drept "comparație" în cadrul metodei prețurilor de transfer, iar contestatoarea însăși a reziliat contractul în data de 19.12.2008**. Astfel, *dacă tranzacția dintre societate și sucursala afiliată ar fi îmbrăcat*

*atributele unei tranzacții necontrolate, societatea contestatoare ar fi luat măsuri rezonabile pentru suspendarea ori rezilierea contractului cu sucursala încă din data când clienții au denunțat contractul general de proiectare, având în vedere că tranzacția cu sucursala privea subcontractarea unor servicii de proiectare, soarta tranzacției de subcontractare a acestor servicii depinzând de soarta contractului general, iar în caz de reziliere fiecare prestator (sucursala către societate și, mai departe, societatea către client) ar fi avut dreptul la remunerație numai pentru serviciile prestate până la data rezilierii. Or, chiar dacă datele și documentele luate în considerare sunt cele înregistrate în momentul încheierii contractului, în dosarul prețurilor de transfer **riscul rezilierii contractelor nu a fost analizat în mod corespunzător, iar riscul de neplată nici atât, nefăcându-se nicio referire concretă la ”încălcarea gravă a obligațiilor contractuale” ori la ”motive temeinice” pentru reziliere, la conținutul și modalitatea de percepere a daunelor-interese, la termenele de plată și penalități de întârziere, garanții, avansuri, acceptanța serviciilor, stabilirea onorariilor efective etc. pentru a se putea aprecia comparabilitatea tranzacțiilor și sub aceste aspecte devenite ”critice” de vreme ce contractele au fost reziliate.***

Totodată, se mai reține că argumentația societății din contestație în sensul justificării aplicării metodei comparării prețurilor prin apelarea la o tranzacție internă are mai mult caracter teoretic, în condițiile în care contestatoarea însăși afirmă, atunci când efectuează studiul de comparabilitate (cap. 7 din dosarul prețurilor de transfer), că tranzacția comparabilă internă prezintă grad foarte ridicat de similitudine precum comparabilele externe, dar fără specificarea expresă a elementelor ce au permis stabilirea acestui ”grad foarte ridicat” și a modalității în care s-au luat în considerare elemente precum tranzacții de proiectare, închiriere spații comerciale doar din domeniul dezvoltării de centre comerciale și companii cu funcții, riscuri și active similare tranzacționate în cadrul celor mai reprezentative proiecte de dezvoltare centre comerciale din România în perioada 2008-2010 (așa cum contestatoarea însăși a concluzionat – cap. 5 – concluzii din dosarul prețurilor de transfer).

Ca atare, din cele ce preced se poate concluziona că tranzacția dintre societate și clienții săi CLx SA/CLy SA **nu poate fi reținută drept tranzacție comparabilă** cu tranzacția dintre sucursala afiliată și societate în cadrul metodei prețurilor de transfer, celelalte argumente ale contestatoarei referitoare la posibilitatea selectării partenerilor de afaceri, gradul lor de independență, numărul de tranzacții comparabile ori utilizarea intervalului intercuartilar neafectând lipsa de comparabilitate a celor două tranzacții reținută finalmente de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește criticile contestatoarei referitoare la deficiențele aplicării metodei marjei nete de către organele de inspecție fiscală se reține că entitatea testată nu putea fi sucursala afiliată NBB – Sucursala București întrucât dosarul prețurilor de transfer a fost solicitat de organele de inspecție fiscală societății contestatoare ABC SRL, în cadrul inspecției fiscale realizate la aceasta din urmă în conformitate cu prevederile art. 2 alin. (4) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, neexistând niciun cadru legislativ prin care organele fiscale să poată solicita întocmirea dosarului prețurilor de transfer la un contribuabil care nu făcea obiectul inspecției fiscale generale sau parțiale. Mai mult, această critică vine în dezacord cu propriile susțineri ale

contestatoarei în dosarul prețurilor de transfer (pg. 110), în sensul că cele mai complete și plauzibile informații sunt cele ale ABC.RO, aleasă ca parte testată.

Referitor la lipsa comparabilității societăților propuse pentru stabilirea intervalului intercuartilar, se reține că acestea au fost extrase din baza de date ORBIS, după eliminarea din eșantionul inițial a societăților pentru care nu existau informații în piață, nu aveau indicatori raportați, activitatea desfășurată era de agenție imobiliară ori erau societăți înființate spre sfârșitul anului 2009. Au rezultat un număr de 8 societăți rămase în eșantion, toate fiind încadrate în categoria societăților mijlocii, ca și societatea, cu obiect de activitate principală "dezvoltare-promovare imobiliară" cod CAEN 4110, cu indicatori financiari raportați pentru anul 2009 și informații disponibile pe site-uri. Faptul că activitatea societății a fost influențată de litigiul avut cu clientul nu poate fi reținut ca argument valabil câtă vreme tranzacția cu clientul respectiv a fost utilizată drept comparabilă în cadrul propriei metode. Nici argumentul referitor la continuitatea activității pentru societățile din eșantion nu poate fi reținut întrucât s-au avut în vedere datele financiare la nivelul anului 2009, fără nicio legătură cu activitatea ulterioară a societății contestatoare ori a societăților din eșantion.

În privința gradului de independență a societăților din eșantion, din documentele transmise de Serviciul prețuri de transfer din cadrul D.G.R.F.P.B. cu adresa nr.2016 – anexa nr. 3 reiese că un număr de 7 societăți au ca indicator Bvd Independence din categoria "A+", adică niciun asociat/acționar nu deține peste 25% din acțiunile/părțile sociale, care limita reprezentativă pentru a stabili relații de afiliere conform art. 7 pct. 21 din Codul fiscal și o singură societate S2 SRL figurează cu asociat unic o companie juridică din Olanda care, la rândul ei, este independentă.

Oricum, susținerea societății că toate societățile propuse în eșantion se află în relații de afiliere cu alte societăți și nu reprezintă societăți independente este eronată, în condițiile în care:

- conform metodologiei de utilizare a bazei de date ORBIS în cadrul întocmirii dosarului prețurilor de transfer, gradul "A" (inclusiv "A+") relevă tocmai îndeplinirea criteriului de independență în sensul art. 7 pct. 21 din Codul fiscal referitor la procentul maxim de 25% de deținere a acțiunilor/părților sociale;

- când este vorba de *administratori*, pentru a stabili existența relațiilor de afiliere și, în consecință, lipsa independenței, trebuie aduse *argumente și dovezi faptice* (contracte, procuri, acte constitutive) că aceștia controlează în mod efectiv două sau mai multe persoane juridice, *simpla calitate legală de administrator nefiind suficientă, textul legii făcând o trimitere evidentă la un control "în mod efectiv"*;

- în cazul societății S1 SRL se recunoaște procentul de deținere de deținere de 20%, dar nu se arată dacă procentul de deținere a participațiilor în "mai mult de 2 companii" depășește procentul de 25%, nici argumente factice pentru care asociații cu același nume de familie ar fi persoane afiliate, iar în cazul administratorului nu s-au prezentat dovezile exercitării controlului efectiv;

- în cazul societății S3 SRL nu se indică temeiul faptic pentru care societățile juridice C1 SL și C2 SL sunt considerate afiliate, astfel încât deținerea lor cumulată să depășească procentul de 25%, simpla apreciere nefiind suficientă, iar în cazul administratorului invocat, din chiar datele prezentate de societate se poate constata că societatea mai este administrată și de o altă persoană fizică;

- în cazul societăților S4 SRL, S5 SRL, S6 SRL și S8 SRL, faptul că administratorul/unul din administratori este administrator și în alte societăți nu constituie

o prezumție absolută a "controlului efectiv" cerut pentru stabilirea afilierii conform celor de mai sus;

- pentru societatea S7 SRL nu se dovedește defel că cei doi acționari invocați dețin peste 25% din participațiile celorlalte 11 firme, respectiv 7 firme.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să procedeze la ajustarea cheltuielilor înregistrate de societate din tranzacțiile cu firmele afiliate și să diminueze pierderea fiscală declarată de societate cu suma de P lei, atâta timp cât societatea nu face dovada nerespectării legislației fiscale de către organele de inspecție fiscală, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.3. Referitor la decizia de nemodificare a bazei de impunere

Cauza supusă soluționării este dacă societatea este lezată în drepturile sale prin emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impunere pentru impozitul pe profit aferent anului 2009, în condițiile în care nu i-a fost modificată baza impozabilă și nu i-au fost stabilite obligații fiscale de natura impozitului pe profit.

În fapt, în urma reverificării situației fiscale a societății ABC SRL organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu datorează impozit pe profit pentru anul 2009 (a înregistrat doar pierdere fiscală, diminuată prin dispoziția de măsuri conform celor reținute la pct. 3.2 din prezenta deciziei), motiv pentru care au emis și decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Sq/2016.

În drept, art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede că:

"Art. 268. - (2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal**".

Totodată, potrivit art. 131 din același act normativ:

"Art. 131. - (4) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) **deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;**

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale".

Conform Instrucțiunilor aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.707/2015 formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale pentru obligațiile fiscale pentru care s-a constatat că baza de impozitare nu se modifică, iar creanța fiscală principală a fost corect determinată.

Având în vedere că prin decizia nr. F-Sq/2016 organele de inspecție nu au constatat nici obligații fiscale principale privind impozitul pe profit, nici diferențe ale bazelor de impozitare, iar contestatoarea nu a invocat lezarea unui drept legitim prin

emiterea acesteia, contestația urmează a fi respinsă ca fiind lipsită de interes pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (2), art. 16 alin. (1), art. 19 alin. (1) și alin. (5), art. 34 alin. (1) lit. b) și alin. (10) și art. 35 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 22, 23, 24, 27, 28 și 32 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 23 alin. (1) și alin. (2), art. 86 alin. (4), art. 87, art. 91 alin. (2) și art. 102 alin. (6) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Instrucțiunilor aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.707/2015 și art. 131 alin. (4) lit. b), art. 268 alin. (2) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL formulată împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. dsp/2016 prin care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2009 cu suma de P lei.

2. Respinge ca fiind lipsită de interes contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-Sq/2016.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.