

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. cu sediul în
CUI:

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 Deciziei de impunere F-AR nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând anularea acesteia și reanalizarea măsurilor dispuse prin aceasta.

Suma totală contestată este delei și reprezintă:

-lei impozit pe profit pe perioada fiscală 17.11.2009 – 31.12.2011;
-lei dobânzi aferente impozitului pe profit calculate pentru perioada 25.04.2010 – 20.03.2012;
-lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit calculate pentru perioada 25.04.2010 -20.03.2012.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei administratorși ștampilată cu ștampila societății, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din 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 Deciziei de impunere nr. F-ARîntocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- societatea comercială X S.R.L. este o societate cu capital maghiar care desfășoară activitate de comercializare în sistem en-gross a produselor alimentare în speță mezeluri produse de către firma mamă din Ungaria , toate produsele fiind comercializate exclusiv prin lanțuri de supermarketuri;

- petenta a efectuat doar cheltuieli specifice activității economice respectiv aferente mărfii achiziționate, cu transportul mărfurilor, cu reclama și publicitatea pentru promovarea produselor vândute, cheltuieli cu salariile și cheltuieli de listare a produselor în marile centre comerciale, absolut toate aceste cheltuieli fiind justificate prin documente justificative, contracte comerciale, facturi, note de comandă și fiind aferente exclusiv în scopul obținerii de venituri;

- având în vedere că X se aprovizionează cu marfă numai de la societatea mamă din Ungaria, s-a întocmit Dosarul prețurilor de transfer conform prevederilor Ordinului nr. 222/2008 în care s-au prezentat prețurile de achiziție pentru toate produsele comercializate de către societate de la firma mamă, precum și prețurile de vânzare a acestor produse practicate de firma mamă către alte societăți independente, în urma analizei rezultând că prețurile de achiziție sunt sub prețurile practicate către clienții independenți;

- petenta afirmă că, cifrele, situațiile și calculele prezentate în dosarul prețurilor de transfer, confirmă că firma mamă a încercat maximizarea marjei de profit a X SRL prin practicarea unor prețuri de vânzare a produselor mai mici decât cele practicate către companiile independente, iar indicatorul financiar marja comercială medie, pentru perioada 2009 -2011 practică de către X SRL este cu mult peste media marjei comerciale de 13,53% practică de către alte companii naționale analizate prin dosarul prețurilor de transfer;

- societatea petentă detaliază procedura de listare a produselor oferite spre comercializare în rețeaua de hypermarketuri din Arad și afirmă că datorită acestor costuri inițiale de pătrundere pe piață denumite generic și costuri de listare, petenta a realizat pierderi în primii ani de activitate dar care ulterior se amortizează prin creșterea volumului de desfacere;

- societatea petentă afirmă că ajustarea de către organele de control a veniturilor din exploatare cu marja medie a profitului a fost efectuată printr-o formulă care nu are nici o logică matematică, economică sau fiscală, nefiind fundamentată de nici o prevedere fiscală legală, organele de control nerespectând prevederile alin. (5) art. 2 de la capitolul 1 din Ordinul 222/2008 republicat emis de A.N.A.F. în sensul că a stabilit ca eșantion de comparație companii din afara spațiului național, cu toate că în România existau suficiente companii care să respecte criteriile necesare comparației;

- petenta consideră că metodele folosite în vederea stabilirii și justificării prețurilor de transfer sunt conforme prevederilor Ordinului 222/2008 republicat și respectă întru totul normele europene – ghidul prețurilor de transfer OCDE și că prețurile de piață ale tranzacțiilor între persoanele afiliate au fost justificate și argumentate conform prevederilor fiscale, financiare și economice prin prezentarea atât a prețurilor de

vânzare a produselor similare către societăți independente cât și prin compararea indicatorului financiar marja comercială, indicator reglementat și stabilit de literatura economică și de prevederile fiscale.

Pentru aceste considerente, societatea petentă solicită admiterea contestației, reanalizarea măsurilor dispuse prin Decizia de impunere contestată precum și studierea și admiterea de către organele fiscale a dosarului prețurilor de transfer întocmit de către S.C. X S.R.L.

II. În Decizia de impunere atacată, organele de inspecție fiscală ale Activității de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

- în perioada 17.11.2009 – 31.12.2011 S.C. X S.R.L. a efectuat tranzacții cu persoane afiliate, conform prevederilor art. 7 alin. (1) și pct. 21 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că între S.C. X S.R.L. și firma Xdin Ungaria există relații de afiliere, firma X din Ungaria fiind asociat unic la S.C. X S.R.L.

- cu adresa nr. 10135/16.07.2012 organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. X S.R.L. întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, care a fost depus de aceasta, la Activitatea de Inspecție Fiscală fiind înregistrat sub nr.2013;

- dosarul prețurilor de transfer prezentat a fost structurat pe șase capitole și anume: caracteristici și tendințe în industria alimentară, prezentarea grupului X, prezentarea societății X, analiza funcțională, prezentarea metodelor de prețuri de transfer și analiza economică;

- din analiza dosarului, în conformitate cu prevederile Ordinului nr.222/2008, organele de inspecție fiscală au constatat că, la Capitolul 2 punctul 2.5 „Descrierea și implementarea aplicării metodologiei prețurilor de transfer în cadrul grupului” se precizează că, la nivelul grupului X nu există încă o politică scrisă în ceea ce privește prețurile de transfer, din acest punct de vedere dosarul prețurilor de transfer fiind incomplet;

- organele de control au constatat că deși în dosar s-a arătat că prețurile sunt comparabile cu prețurile practicate către celelalte firme din grup și către firmele independente, aceste afirmații nu sunt probate cu contracte sau alte documente încheiate de X Ungaria cu acestea;

- organele de inspecție fiscală au constatat că la Capitolul 2, punctul 2.4 „Informații financiare la nivelul grupului X” graficul privind evoluția cifrei de afaceri înregistrată de grupul X în perioada 2007 – 2011 este întocmit eronat și nu există situațiile financiare ale X Ungaria și ale firmelor din grup;

- s-a constatat că în dosarul prețurilor de transfer nu există contracte de vânzare-cumpărare încheiate între X Ungaria și petentă, respectiv alți clienți din grup și clienți independenți, nu s-a arătat cifra de afaceri și rezultatul financiar pentru firmele din cadrul grupului.

Echipele de inspecție fiscală au solicitat completarea dosarului prețului de transfer prin adresa preluată sub semnătură de administratorul societățiiîn data de 27.02.2013 iar prin adresa nr.....2013 înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.....2013, S.C. X S.R.L. a comunicat că referitor la contractul cu firma mamă acesta nu este încheiat, contractele încheiate cu clienții din grup, respectiv clienții independenți, nu pot fi prezentate datorită caracterului lor confidențial și au prezentat cifra de afaceri respectiv rezultatul financiar pentru anii 2009 -2011 ale firmelor din grup cu aceeași activitate.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că datele suplimentare furnizate de societatea petentă sunt incomplete și pentru motivul că S.C. X S.R.L. a prezentat incomplet Dosarul prețurilor de transfer, au procedat la reconsiderarea evidenței persoanei afiliate, au inițiat demersul de estimare a prețurilor de transfer prin accesarea bazei de date ANAF „ ORBIS” care conține informații publice cuprinzătoare despre companii din întreaga lume.

În urma analizării datelor furnizate de baza de date ANAF denumită „ ORBIS” pe baza următoarelor criterii de selecție: criteriul geografic, criteriul nr. de salariați, criteriul obiectului de activitate și criteriul gradului de independență operațională, organele de inspecție fiscală au identificat un eșantion compus dintr-un număr de cinci companii comparabile din punct de vedere al criteriilor de selecție: SARL PROUX – Franța, LOURENCO FERRAO & CIA LDA – Portugalia, MACELLERIA CARLESI SRL - Italia, CHENNAH VIANDE – Franța, BOUCHERIE CHARCUTERIE CAUDE DESFONDS – Franța.

Organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare rezultate din diferența între veniturile din exploatare (ajustate cu marja medie a profitului) și veniturile din exploatare înregistrate conform evidențelor contabile de către S.C. X S.R.L. rezultând astfel pentru anul 2009 - venituri suplimentare rezultate din ajustare în sumă delei, pentru anul 2010 - venituri suplimentare rezultate din ajustare în sumă delei iar pentru anul 2011 venituri suplimentare rezultate din ajustare în sumă delei.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au calculat impozitul pe profit suplimentar datorat de petentă în sumă delei iar pentru neplata la termenul legal al acestuia au fost calculate pentru perioada 25.04.2010 – 20.03.2012 dobânzi în sumă delei și penalități de întârziere în sumă delei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în

sarcina petentei suma totală delei reprezentând impozit pe profit, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

În fapt, S.C. X S.R.L. este o persoană juridică română al cărui asociat unic este firma X din Ungaria, în concluzie societatea petentă este o persoană juridică română afiliată cu societatea maghiară.

Pentru a stabili dacă în perioada 17.11.2009 – 31.12.2011 în tranzacțiile efectuate între aceste două firme afiliate au fost practicate prețuri de transfer la nivelul prețurilor de piață organele de inspecție fiscală au solicitat societății petente prezentarea dosarului prețurilor de transfer,

Urmare verificării acestui dosar, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă a prezentat un dosar incomplet, având în vedere conținutul acestuia prevăzut de OMEF nr. 222/2008.

În drept, art.19 alin. (1) și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință, 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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.22 și pct. 32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă până în data de 03.08.2010:

“ *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 evidente nu reflecta profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidentelor 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 reflecta 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.

(...)”

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.”*

Conform prevederilor pct. 33, pct. 34 și pct. 35 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum acestea au fost modificate de pct. 3, lit. A art. I din Hotărârea Guvernului nr. 791/2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 542 din 3 august 2010:

“ 33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

- a) *tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;*
- b) *condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;*
- c) *activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;*
- d) *clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;*
- e) *în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*
- f) *condițiile speciale de concurență.*

34. În aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

35. La aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, 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 ce 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 veniturilor sau a cheltuielilor oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Pentru realizarea unui echilibru între organele de inspecție fiscală și contribuabil privind analiza tranzacțiilor este necesar să fie luate în considerare toate aspectele sistemelor relevante în acest caz de prețuri de transfer, cel mai important aspect fiind prezentarea și obținerea de probe.

Ca și contribuabilul, organele de inspecție fiscală au obligația probatorie în propriile sale relații cu societatea verificată.

Așa cum prevede art. 11, alin. (2) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele 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 de liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare economică.

În ceea ce privește conținutul dosarului prețurilor de transfer, potrivit art. 1, art.2 alin.(1), art.3 alin.(1) și alin. (2) din Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, se stipulează :

“ART.1

(1) Se aprobă conținutul dosarului prețurilor de transfer prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 2

(1) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.(...)

ART. 3

(1) Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.

(2) Organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, vor estima cuantumul prețurilor de transfer.”

Potrivit Anexei 1, Cap. I „Întocmirea dosarului prețurilor de transfer” la Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, contribuabilul are obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer în care trebuie să descrie metoda de calcul a prețurilor de transfer și să argumenteze criteriile de selecție a acestuia iar în conformitate cu prevederile art.2 alin. (1)-(5) din același act normativ, se reține că:

„ART. 2

(1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.

(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.

(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

(4) Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

(5) Analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, internațional.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea dispozițiilor exprese ale alin. (3) al art. 2 din Anexa 1 din

Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, în sensul că nu au verificat dacă este cuprinsă în intervalul de comparare, contravaloarea prețurilor de transfer stabilit de petentă; cu consecința stabilirii valorii mediane, conform alin. (3) al art. 2, în caz contrar, organele de inspecție fiscală având obligația legală de a face aplicațiunea alin. (4) al art. 2 din Anexa 1 din Ordinul nr. 222/2008: „ Dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.”

La art.3 alin.(2) și alin. (3) din Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer se arată că în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, organele de inspecție fiscală vor estima cuantumul prețurilor de transfer prin procedura prezentată în anexa nr. 3.

În Anexa 3 a Ordinului 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer la art.1 și art.2 pct.1și 3 se arată că:

„Art. 1

Raportul de inspecție fiscală va cuprinde un capitol distinct "Estimarea prețurilor de transfer".

ART. 2

Capitolul "Estimarea prețurilor de transfer" va cuprinde următoarele:

1. *prezentarea motivului de fapt cu privire la neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, urmare a două solicitări consecutive. Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer reprezintă lipsa datelor necesare organului fiscal competent, pentru stabilirea dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață;*

2. *prezentarea temeiului de drept cu privire la solicitările dosarului prețurilor de transfer/completării dosarului prețurilor de transfer, conform art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a sancțiunilor contravenționale aferente constatate și aplicate, conform art. 219 alin. (1) lit. e), respectiv art. 219 alin. (2) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare;*

3. *estimarea prețurilor de transfer.”,*

condiția *sine qua non* de realizare a etapei de estimare a prețurilor de transfer reglementată la pct. 3 al art. 2 din Anexa 3 reprezentând-o parcurgerea celorlalte etape instituite de prevederile pct. 1 și pct. 2 ale art. 2 din Anexa 3, mai sus citate. Ori, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, organele de inspecție fiscală au estimat prețurile de transfer, fără respectarea obligației instituite în sarcina acestora de către dispozițiile exprese ale alin. (3) și alin. (4) ale art. 2 din Anexa 1 a Ordinului nr. 222/2008 astfel că ne situăm doar la pct. 1 al art. 2 din Anexa 3,

constatându-se o prezentare incompletă a motivului de fapt de către organele de inspecție fiscală.

Mai mult, conform celor stipulate la art. 3 se reține că:

“ Estimarea prețurilor de transfer prevăzută la art. 2 alin. 3 se va efectua astfel:

1. identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării;

2. tranzacțiile similare, conform pct. 1, având în vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care urmează a face obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării;

3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1.”

Având în vedere documentele de la dosarul cauzei, starea fiscală a contribuabilului atestă faptul că a înregistrat pierderi consecutive, la sfârșitul anului 2011 acesta înregistrând o pierdere fiscală în sumă delei. La art.1.52 din Ghidul OCDE pentru Prețurile de transfer este stipulat:

“Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiza specială a elementelor de preturi de transfer. Desigur, companiile afiliate, la fel ca și companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorita costurilor masive de început, condițiilor economice nefavorabile, ineficienței, fie datorita altor motive economice legitime. Totuși, o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliată care realizează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea respectivă este benefică grupului MNE în ansamblu” iar la pct.1.3 din același ghid se prevede:

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

pentru un număr de cinci companii, cu ignorarea dispozițiilor art.3 din Ordinul 222/ 2008 potrivit căruia estimarea se face în conformitate cu prevederile art.3 astfel : “ 1. *identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării.*”

În raport de cele prezentate, organul de soluționare a contestației constată că verificarea prețurilor de transfer s-a efectuat fără a lua în considerare circumstanțele aferente contribuabilului și fără a se asigura o comparabilitate suficientă între firma petentă și firmele indicate în intervalul de piață. Astfel, studiul de comparabilitate întreprins în baza de date ORBIS de către organele de inspecție fiscală nu indică faptul că a fost considerată situația specială a petentei– descrisă de către aceasta în contestația formulată și anume aceea că, în perioada verificată strategia de afaceri a S.C. X S.R.L. a fost aceea de pătrundere pe piața din România cu preparatele din carne produse de către firma mamă din Ungaria.

Față de cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului cu care au fost ajustate veniturile din exploatare în sensul creșterii acestora, respectiv a fost recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit datorat de către societatea petentă stabilit prin decizia de impunere contestată și nici asupra modului de stabilire a prețurilor de transfer, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer, procedură reglementată la art. 2 din Anexa 3 a Ordinului 222/2008, fără a face aplicațiunea dispozițiilor exprese ale Anexei 1 – art. 2 alin. (3) și (4) din Ordinul 222/2008.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

Totodată, se rețin prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.

precum și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea 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.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrative atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct. 11.5, pct. 11.6 și pct. 11.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“ 11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

se va desființa Decizia de impunere F-AR nr.....2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma delei reprezentând impozit pe profit aferent bazei impozabile în sumă delei din reconsiderarea veniturilor pe baza analizei dosarului preturilor de transfer, urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă decât cea care a încheiat actul de control să reanalizeze situația de fapt fiscală și să stabilească cu claritate obligațiile datorate bugetului general consolidat al statului în conformitate cu prevederile legale precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit pentru care s-a dispus desființarea.

La reverificare se vor avea în vedere și susținerile contestatoarei din contestația formulată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au precizat din ce motive au considerat că în metoda utilizată de petentă, care a avut în vedere criteriul teritorial nu se reflectă prețul de piață al bunurilor furnizate în cazul tranzacției, având în vedere dispozițiile exprese ale art. 2 din Anexa 1 a Ordinului nr. 222/2008.

Din documentele existente la dosarul cauzei s-a reținut că impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă delei și accesoriile fiscale aferente în sumă totală delei au fost stabilite în sarcina societății petente și urmare constatării altor deficiențe așa cum au fost prezentate în cuprinsul Deciziei de impunere nr. F-AR2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, deficiențe la care societatea petentă nu face nici o referire în cuprinsul contestației.

Deoarece cu privire la aceste aspecte ale stării de fapt, contestatoarea nu aduce nici un argument în susținerea cauzei, organele de soluționare a contestației nu se pot substitui acesteia cu privire la argumentele pe care avea obligația, conform art. 65 coroborat cu art. 206 din Codul de procedură fiscală, de a le prezenta în motivarea contestației.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma delei și la penalitățile de întârziere în sumă delei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR.....2013 se reține că stabilirea de majorări de și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozitul pe profit în suma delei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR.....2013 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în suma de

.....lei și penalitățile de întârziere în sumă delei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR.....2013 va fi desființată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul prevederilor art. 11 alin. (2), art.19 alin. (1) și alin.5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.22, pct. 32, pct. 33, pct. 34 și pct. 35 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, art. 6, art. 7, alin. (2), art. 94 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, 11.5, pct. 11.6 și pct. 11.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR.....2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad la **S.C. X S.R.L.** cu sediul în Arad, str. Episcopiei nr. 46, jud. Arad pentru suma totală delei reprezentândlei impozit pe profit stabilit suplimentar,lei dobânzi șilei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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