

**DECIZIA nr 259/2020**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL**, CIF x,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AJFP Dolj cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **22.02.2020**, inregistrata la AJFP Dolj sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, comunicata in data **10.01.2020**, emisa de AJFP Dolj in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand impozit pe profit;
- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

Societatea contesta suma de **x lei** reprezentand impozit pe profit.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB a incheiat Minuta nr. x.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

X functioneaza ca entitate angajata in activitatea de vanzare de bunuri impreuna cu furnizarea de servicii in temeiul unui contract grupat catre antreprenori terti, care incheie contracte cu clientii finali.

**1. Referitor la utilizarea in cadrul studiului de comparabilitate a indicatorului PLI brut selectat de societate:**

Urmarind informatiile financiare puse la dispozitie in baza de date in legatura cu esantionul de companii (cifra de afaceri rulata, numar de angajati, cheltuieli cu salariatii, etc) a fost identificat faptul ca acestea au rulat o cifra de afaceri mai mare per angajat fata de contestatara, putand fi identificate diferente semnificative utilizand un numar mare de angajati care nu era semnificativ mai mare comparativ cu cel pe care il are societatea, iar cheltuielile cu salariile nu sunt proportionale cu diferenta pe cifra de afaceri/angajat, observand ca productivitatea celor din esantion masurata in volumul

distributiei a fost net superioara. Companiile aveau productivitate pe angajat, in medie multianuala, cel putin dubla fata de societate.

Avand in vedere Anexa I la Capitolul II, Ilustratia 3 din cadrul Liniilor Directoare OCDE, aceasta a determinat care ar fi intervalul de comparare avand in vedere o ajustare de comparabilitate necesara pentru a studia rezultatele companiilor din esantion, atunci cand aceste societati ar fi distribuit un volum mai redus, respectiv unul mai apropiat fata de cel pe care societatea a reusit sa il distribuie.

Astfel ca, a considerat un nivel minimal de ajustare de minus 50% in volumul distribuit de fiecare dintre comparabile, pe care l-a considerat ca ar fi lipsit din vanzarile respectivelor societati si implicit din costurile cu vanzarile respective.

Rezultatul in baza ajustarii de comparabilitate a fost calculat considerand rezultatul initial, asa cum se regaseste in baza de date, minus veniturile care nu s-ar mai fi realizat si cheltuielile care nu ar mai fi fost anagajate la acest nivel de distributie redus, comparabil cu cel al contribuabilei.

Nici companiile din esantion deruland o activitate cu volum redus mai comparabil cu cel al societatii, nu pot inregistra profit, intrucat la nivel net, chiar daca preturile de transfer practicate cu partile afiliate sunt la valoarea de piata, asa cum a aratat prin analiza marjei brute, nu se poate obtine profit in lipsa unui anumit volum de activitate pe piata locala.

#### 2. Referitor la actiunile X in perioada analizata pentru a preveni pierderile repetate ale societatii:

Pe parcursul celor trei ani, numarul de angajati a scazut de la 24, in anul 2016, la 17 in anul 2018, o scadere semnificativa de aproximativ 30%.

Astfel ca ajustarile propuse de organele de inspectie fiscala nu sunt fundamentate legal, intrucat intervalul de comparare propus nu ia in seama diferentele semnificative de comparabilitate care trebuie efectuate inainte de a concluziona cu privire la valoarea de piata a tranzactiilor cu parti afiliate studiate.

#### 3. Referitor la studiul de comparabilitate efectuat de organele de inspectie fiscala:

Referitor la anul 2016, organele de control nu au argumentat utilizarea particulara a comparabilelor cuprinse in setul aferent anului 2018, in defavoarea celor aferente anului 2017.

Utilizarea setului aferent anului 2018 pentru anul 2016 si pentru anii precedenti, prin omiterea unora dintre comparabilele din anul 2017, conduce la o practica nelegala care nu indeplineste conditia de a fi sistematica in aplicarea criteriilor de comparabilitate si identificarea comparabilelor relevante.

Lipsa de sistematizare produce efecte semnificative asupra rezultatului analizei, prin majorarea in mod rezonabil din punct de vedere legal a sumelor propuse pentru efectuarea de ajustari.

#### 4. Referitor la intentia organelor de inspectie fiscala de a respecta seturile de companii comparabile prezentate de societate:

Este necesara includerea societatilor X si X in setul de comparabile pentru toata perioada, consecvent pentru toti anii propusi spre ajustare.

Echipa de inspectie fiscala a ignorat o parte din modalitatile si rationamentul de pregatire a studiului de comparabilitate intocmit de x, din rea credinta, intrucat acestea ar fi fost in ultima instanta in favoarea companiei (de exemplu, includerea companiilor mentionate in mod uniform, pe toti anii analizati in cadrul inspectiei fiscale sau utilizarea

unui indicator brut), dar pastrand abordarile adoptate de x, fara a corecta abordarea in procesul de refacere a studiului, in situatiile in care defavorizeaza societatea.

5. Referitor la atributul inspectiei fiscale - aplicarea in mod unitar a legii:

- numeroase afirmatii si masuri dispuse sunt nemotivate si nefundamentate pe probe concludente (ex: includerea/excluderea anumitor societati din setul de comparabile stabilit si nementinerea aceluiasi set de comparabile in toata perioada analizata);

- includerea arbitrara a societatilor X si X in setul de comparabile contravine liniilor directe stabilite de legiuitor si conduce la o practica nelegala ce nu indeplineste conditia caracterului sistematic in aplicarea criteriilor de comparabilitate si identificarea comparabilelor relevante, respectiv in mentinerea unei consecvente in efectuarea studiului de comparabilitate. Aceasta lipsa de sistematizare produce efecte semnificative asupra rezultatului analizei, prin majorarea in mod rezonabil din punct de vedere legal a sumelor propuse pentru efectuarea de ajustari.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei atacate.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AJFP Dolj a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit o obligatie de plata contestata in suma de x lei reprezentand impozit pe profit.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala:

**SC X SRL** este angajata in furnizarea de echipamente pentru centrale electrice de inalta si medie tensiune. Cumpara majoritatea produselor de la parti afiliate in vederea vanzarii catre clientii sai, impreuna cu serviciile tehnice, in cadrul unui contract grupat. Furnizeaza servicii tehnice cum ar fi proiectare, asistenta tehnica si servicii la fata locului cum ar fi dare in functiune, instalare, modernizare si alte servicii aferente produselor.

Pana la 1 noiembrie 2015, X a fost parte din x, inasa, incepand cu 2 noiembrie 2015, operatiunile de afaceri ale X au fost transferate si au fuzionat cu activitatea x.

Cu toate acestea, dupa achizitia activitatii x de catre x, s-a ajuns la concluzia ca x nu trebuie sa suporte un risc comercial mare si a incetat sa incheie contracte direct cu clientii finali. Ulterior, x functioneaza ca entitate angajata in activitatea de vanzare de bunuri, impreuna cu furnizarea de servicii in temeiul unui contract grupat catre antreprenori terți, care incheie contracte cu clientii finali. Acești antreprenori terți acționează în calitate de primă linie/părți contractante cu clientii finali.

In perioada verificata, intrucat X a derulat tranzactii cu companii afiliate, organele de inspectie fiscala au solicitat dosarele preturilor de transfer aferente perioadei 2013 – 2018, prin adresa nr. x.

Drept urmare, prin adresa inregistrata la AJFP Dolj – Activitatea de Inspectie fiscala sub nr. x, contribuabila a solicitat o prelungire a termenului de pregatire a dosarului preturilor de transfer, iar prin adresa nr. x, aceasta a comunicat organelor de inspectie fiscala ca au fost intocmite dosarele preturilor de transfer aferente anilor 2017 - 2018.

Dosarul preturilor de transfer aferent perioadei 2013 - 2016 nu a fost prezentat in termenul stabilit organelor de inspectie fiscala urmare solicitarii anterior mentionata, motiv pentru care s-a procedat in data de 18.11.2019 la aplicarea unui avertisment,

conform art. 4 alin. (1) din Legea prevenirii nr. 270/2017, pentru fiecare obligație de declarare îndeplinită cu întârziere, nominalizată la pct. I.1 și s-a întocmit un plan de remediere cu termen până la data de 20.11.2019.

În perioada planului de remediere, societatea a prezentat dosarul preturilor de transfer aferent anului 2016, dar nu și cele aferente perioadei 2013 - 2015. Procesul-Verbal de avertisment a fost înregistrat la A.J.F.P. Dolj sub seria x.

Din analiza dosarelor preturilor de transfer, au rezultat următoarele aspecte:

Pe baza analizei detaliate a funcțiilor, activelor și riscurilor, X poate fi caracterizată drept o entitate angajată în distribuția de bunuri împreună cu furnizarea de servicii tehnice, în principal către clienți independenți.

Urmare analizării dosarelor preturilor de transfer pentru anii 2016, 2017 și 2018 au rezultat următoarele:

1. A fost selectată o medie ponderată a rezultatelor financiare pe o perioadă de trei ani pentru a oferi o reprezentare precisă a ratei rentabilității societăților independente care sunt comparabile cu X.

2. A fost acceptată metoda de determinare a preturilor de transfer aplicată de societate, respectiv metodei marjei nete, precum și partea testată selectată.

3. S-au constatat deficiențe, după cum urmează:

A. Referitor la selectarea PLI:

Întrucât metoda aplicată de X în cadrul dosarelor de preturi de transfer a fost metoda marjei nete, ce presupune utilizarea unui indicator de profitabilitate la nivel net, iar indicatorul nivelului de profit selectat de societate a fost unul la nivel brut (gross profit margin – GPM), organele de inspecție fiscală au considerat eronată modalitatea de calcul utilizată de societate raportat la metoda selectată și au procedat la selectarea și calculul unui indicator al nivelului de profit la nivel net și anume marja operațională calculată ca raport între profitul din exploatare și veniturile din exploatare. Acest indicator raportat la venituri ia în considerare activitatea de bază a societății și anume cea de distribuitor de componente electrice.

B. Referitor la modul de realizare a studiilor de comparabilitate:

Organele de inspecție fiscală au acceptat pașii urmați de societate în cadrul strategiei de căutare în baza de date Orbis pentru realizarea studiilor de comparabilitate, dar au constatat că, în vederea realizării analizei de comparabilitate pentru activitatea de distribuție (compusă din achiziția de bunuri în scopul revanzării și prestarea de servicii tehnice către clienții cărora bunurile le sunt vândute), societatea a realizat în cadrul dosarelor de preturi de transfer aferente anilor 2016, 2017 și 2018 două studii de comparabilitate, unul pentru activități de distribuție și unul pentru prestare de servicii tehnice. Ulterior rezultatele acestor două studii de comparabilitate au fost combinate în vederea stabilirii unui interval intercuartilar de comparabilitate.

*În baza explicațiilor societății și anume ca o segmentare a contului de profit și pierdere nu ar fi în concordanță cu maniera de derulare a activității societății și ca de regulă distribuția unui produs implică și prestarea de servicii tehnice către client, din care rezultă că nu este posibilă o separare a activității de distribuție, de prestarea de servicii tehnice, prestarea de servicii tehnice fiind o activitate conexasă celei de distribuție*

*si deci secundara pentru societate*, organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind corecta din punct de vedere al preturilor de transfer utilizarea doar a studiului de comparabilitate realizat pentru activitati de distributie (ce reprezinta activitatea primara si de baza a societatii) si calculul unui indicator de profit in corcondanta cu metoda de preturi de transfer selectata de societate si anume metoda marjei nete. Astfel, a fost selectat un indicator al nivelului de profit la nivel net, respectiv marja operationala calculata ca raport intre profitul din exploatare si venituri din exploatare pe baza rezultatelor operationale globale ale societatii.

#### C.Referitor la selectarea companiilor comparabile:

Urmare analizei efectuate asupra societatilor din esantioanele finale prezentate de societate ca si comparabile in baza studiilor de comparabilitate realizate pentru activitati de distributie in cadrul dosarelor de preturi de transfer aferente anilor 2016, 2017 si 2018 s-a constatat faptul ca o parte dintre acestea nu respecta criteriul de independenta, respectiv sunt afiliate in perioada verificata, asa cum rezulta din rapoartele companiilor respective extrase din baza de date Orbis.

Asfel, din setul de companii comparabile aferente anului 2016, din cele 3 companii prezentate de societate, respectiv x., niciuna nu a respectat criteriul de independenta, astfel :

- x, detine in mod direct in proportie de peste 25% mai multe subsidiare;
- x, detine in proportie de 100% mai multe subsidiare;
- x, detine mai multe subsidiare in proportie de 100% si o subsidiara in proportie de 50%.

Din esantionul aferent anului 2017, urmatoarele companii acceptate de societate ca fiind comparabile cu activitatea de distributie a acesteia nu au respectat criteriul de independenta:

- x detine doua subsidiare in proportie de 100%;
- x detine in proportie de 100% mai multe subsidiare;
- x, detine in mod direct in proportie de peste 25% mai multe subsidiare;
- x care detine mai multe subsidiare in proportie de 100% si o subsidiara in proportie de 50%;
- x, detine in proportie de 100% si respectiv 95 % 3 subsidiare;
- x, detine o subsidiara in proportie de 100%.

Din esantionul aferent anului 2018, urmatoarele companii acceptate de societate ca fiind comparabile cu activitatea de distributie a acesteia nu au respectat criteriul de independenta:

- x, detine in mod direct in proportie de peste 25% mai multe subsidiare;
- x, detine mai multe subsidiare in proportie de 100% si o subsidiara in proportie de 50%;
- x, detine in proportie de 100% si respectiv 95 % 3 subsidiare;
- x, detine in proportie de 100% mai multe subsidiare.

Asfel ca, organele de inspectie fiscala au constatat ca santioanele de comparabilitate prezentate de societate pentru activitatea de distributie in cadrul dosarelor de preturi de transfer aferente anilor 2016, 2017 si 2018 nu reflecta pretul de piata practicat intre entitati independente.

D.Referitor la modul de determinare al intervalului intercuartilar de comparabilitate:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca utilizarea mediei multianuale pentru calculul indicatorilor nivelului de profit in cazul societatilor comparabile nu este reprezentativa pentru compararea cu indicatorul societatii dintr-un singur an, intrucat X nu desfasoara o afacere bazata pe cicluri multianuale de productie si/sau valorificare a produselor furnizate, care ar putea afecta material comparabilitatea unor date financiare anuale.

Prin urmare au stabilit ca analiza intervalului intercuartilar de comparabilitate trebuie realizata in acest caz particular pe fiecare an in parte, comparand valoarea indicatorului nivelului de profit obtinut de X cu intervalul intercuartilar de comparabilitate calculat pentru acelasi an.

Intrucat dosarele de preturi de transfer aferente anilor 2013 – 2015 nu au fost prezentate la solicitarea organelor de inspectie fiscala, a fost utilizat in vederea realizarii analizei de comparabilitate pentru activitatea de distributie aferenta acestor ani esantionul final de companii prezentat in cadrul dosarului de preturi de transfer prezentat de societate pentru anul 2018.

Luand in considerare ca pentru anul 2016 nu au fost identificate societati independente in esantionul final prezentat de companie in cadrul dosarului de preturi de transfer pregatit pentru acest an, organele de inspectie fiscala au utilizat pentru acest an esantionul final de companii comparabile aferent anului 2018.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au efectuat ajustarea indicatorului nivelului de profit prin ajustarea cheltuielilor din exploatare inregistrate de societate in legatura cu achizitia de bunuri de la parti afiliate in scopul revanzarii (activitatea de distributie). Astfel, au rezultat ajustari ale cheltuielilor din exploatare aferente anilor 2013, 2014, 2016, 2017 si 2018 in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza :

Anul 2013 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;

Anul 2014 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;

Anul 2016 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;

Anul 2017 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;

Anul 2018 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea unei baze impozabile suplimentare aferente impozitului pe profit in suma de x lei, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2018, în condițiile în care in cadrul analizei de comparabilitate in dosarul preturilor de transfer au rezultat deficiente cu privire la modul de justificare a preturilor de transfer, astfel că s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind vanzarile către societati afiliate in vederea eliminarii acestor deficiențe.***

**În fapt:** in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AJFP Dolj a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare

stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit o obligatie de plata contestata in suma de x lei reprezentand impozit pe profit.

In perioada verificata, intrucat X a derulat tranzactii cu companii afiliate, organele de inspectie fiscala au solicitat dosarele preturilor de transfer aferente perioadei 2013 – 2018, prin adresa nr. X.

Drept urmare, prin adresa inregistrata la AJFP Dolj –Activitatea de Inspectie fiscala sub nr. x, contribuabila a solicitat o prelungire a termenului de pregatire a dosarului preturilor de transfer, iar prin adresa nr. x, aceasta a comunicat organelor de inspectie fiscala ca au fost intocmite dosarele preturilor de transfer aferente anilor 2017 - 2018.

Dosarul preturilor de transfer aferent perioadei 2013 - 2016 nu a fost prezentat in termenul stabilit organelor de inspectie fiscala urmare solicitarii anterior mentionata, motiv pentru care s-a procedat in data de 18.11.2019 la aplicarea unui avertisment, conform art. 4 alin. (1) din Legea prevenirii nr. 270/2017, pentru fiecare obligatie de declarare indeplinita cu intarziere, nominalizata la pct. I.1 si s-a intocmit un plan de remediere cu termen pana la data de 20.11.2019.

In perioada planului de remediere, societatea a prezentat dosarul preturilor de transfer aferent anului 2016, dar nu si cele aferente perioadei 2013 - 2015. Procesul-Verbal de avertisment a fost inregistrat la A.J.F.P. Dolj sub seria x.

In analiza dosarelor preturilor de transfer privind activitatea de distributie, organele de inspectie fiscala au parcurs urmatorii pasi :

- alegerea metodei de comparare a preturilor – organele de inspectie fiscala au acceptat metoda selectata de societate si anume metoda marjei nete ;

- alegerea partii testate – organele de inspectie fiscala au acceptat partea testata selectata de societate;

- alegerea indicatorului de profit utilizat pentru analiza de comparabilitate – in scopul compararii acelorasi indicatori ai nivelului de profit atat pentru societate, cat si pentru companiile comparabile, organele de inspectie fiscala au selectat si calculat pentru analiza de comparabilitate un indicator de profit net, in concordanta cu metoda de preturi de transfer selectata de societate, si anume marja operationala ;

- realizarea analizei de comparabilitate – organele fiscale au eliminat din seturile de companii comparabile prezentate de societate pentru anii 2016, 2017 si 2018 companiile care nu respectau criteriul de independenta si au recalculat intervalul intercuartilar de comparabilitate ;

- recalcularea intervalului de comparabilitate : comparand indicatorul de profit (marja operationala) inregistrat de societate, cu intervalul intercuartilar obtinut pe baza indicatorilor societatilor comparabile din esantionul final, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea acestui indicator se situeaza sub cuartila inferioara a intervalului intercuartilar mentionat pentru anii 2013 – 2018, astfel ca au ajustat indicatorul de marja operationala obtinut de contestatara din activitatea de distributie, la valoarea medianei calculata pentru societatile comparabile independente, prin ajustarea cheltuielilor din exploatare inregistrate de societate in legatura cu achizitia de bunuri de la parti afiliate in scopul revanzarii, efectuate in perioada 2013 - 2018 in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza :

  - Anul 2013 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;

  - Anul 2014 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;

  - Anul 2016 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;

  - Anul 2017 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;

Anul 2018 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei.

**In drept**, in materia impozitului pe profit in perioada 2013 - 2015, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 7 alin. 1 pct. 26, art. 11 alin (2) lit a) - d) si art. 19 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 7 - 26** preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială”.

**“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 cheltuielile 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 (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.**”

- pct. 22-25, 31-36 și 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“22.** Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.

**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.

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

**29. Metoda marjei nete**

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

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente, care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.[..].

**31.** În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate 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.

**36.** Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

Incepând cu anul 2016 sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 7 alin. 1 pct. 32, art. 11 alin. (4) și art. 19 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

**“Art. 7 - 32.** preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială.”

**“Art. 11 (4)** Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal

competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.”

“**Art 19** (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.[...]

**(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.”**

- pct. 5 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor, care se bazează pe compararea 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 compararea internă a prețurilor utilizate de persoana juridică vizată în tranzacțiile cu persoane independente sau la compararea externă a prețurilor utilizate

în tranzacții convenite între persoane independente. 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;

b) metoda cost plus, care se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de produse, mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costuri. În cazul în care produsele, mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Profitul care majorează costurile furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la marja de profit utilizată de un furnizor independent în tranzacții comparabile;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de distribuție, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț este redus cu o marjă brută corespunzătoare, denumită marja prețului de revânzare, reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului își acoperă cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate, luând în considerare activele utilizate și riscul asumat, și să realizeze un profit corespunzător. În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între persoane afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului. Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile. La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

(i) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb valutar și inflația;

(ii) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

(iii) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

Metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care persoana care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile sunt nesemnificativ prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată;

d) metoda marjei nete, implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri;

e) metoda împărțirii profitului presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau a mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente. Aceasta se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente, astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau mai multor tranzacții de către fiecare persoană. Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele, modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

(5) Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate 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.

(15) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că:

- tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer;

- prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate;

- analiza tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de *"transfer al prețurilor"*, practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri *"speciale"* și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate;

- în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

- la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate de Codul fiscal, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și *"orice altă metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."*

De asemenea, spetei ii sunt aplicabile și următoarele prevederi din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer :

“- art. 9 - alin.1: Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței;

- alin. 2: Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate;

- art. 8 - alin. 2: disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care

contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

- alin. 3: marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;

- alin. 4: pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

- alin. 5: la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

- alin. 6: dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

- art. 7 - alin.1: În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

- art. 10: Prezentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

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

În speta, urmare analizării dosarelor preturilor de transfer privind activitatea de distribuție, au rezultat următoarele:

A.Referitor la selectarea PLI:

Intrucat metoda aplicata de X in cadrul dosarelor de preturi de transfer a fost metoda marjei nete, ce presupune utilizarea unui indicator de profitabilitate la nivel net, iar indicatorul nivelului de profit selectat de societate a fost unul la nivel brut (gross profit

margin – GPM), organele de inspectie fiscala au considerat eronata modalitatea de calcul utilizata de societate raportat la metoda selectata si au procedat la selectarea si calculul unui indicator al nivelului de profit la nivel net si anume marja operationala calculata ca raport intre profitul din exploatare si veniturile din exploatare. Acest indicator raportat la venituri ia in considerare activitatea de baza a societatii, si anume cea de distribuitor de componente electrice.

B.Referitor la modul de realizare a studiilor de comparabilitate:

Organele de inspectie fiscala au acceptat pasii urmati de societate in cadrul strategiei de cautare in baza de date Orbis pentru realizarea studiilor de comparabilitate, dar au constatat ca, in vederea realizarii analizei de comparabilitate pentru activitatea de distributie (compusa din achizitia de bunuri in scopul revanzarii si prestarea de servicii tehnice catre clientii carora bunurile le sunt vandute), societatea a realizat in cadrul dosarelor de preturi de transfer aferente anilor 2016, 2017 si 2018 doua studii de comparabilitate, unul pentru activitati de distributie si unul pentru prestare de servicii tehnice. Ulterior rezultatele acestor doua studii de comparabilitate au fost combinate in vederea stabilirii unui interval intercuartilar de comparabilitate.

In baza explicatiilor societatii si anume ca *o segmentare a contului de profit si pierdere nu ar fi in concordanta cu maniera de derulare a activitatii societatii si ca de regula distributia unui produs implica si prestarea de servicii tehnice catre client, din care rezulta ca nu este posibila o separare a activitatii de distributie, de prestarea de servicii tehnice, prestarea de servicii tehnice fiind o activitate conexa celei de distributie si deci secundara pentru societate*, organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind corecta din punct de vedere al preturilor de transfer utilizarea doar a studiului de comparabilitate realizat pentru activitati de distributie (ce reprezinta activitatea primara si de baza a societatii) si calculul unui indicator de profit in concordanta cu metoda de preturi de transfer selectata de societate, si anume metoda marjei nete. Astfel, a fost selectat un indicator al nivelului de profit la nivel net si anume marja operationala calculata ca raport intre profitul din exploatare si venituri din exploatare pe baza rezultatelor operationale globale ale societatii.

C.Referitor la selectarea companiilor comparabile :

Urmare analizei efectuate asupra societatilor din esantioanele finale prezentate de societate ca si comparabile in baza studiilor de comparabilitate realizate pentru activitati de distributie in cadrul dosarelor de preturi de transfer aferente anilor 2016, 2017 si 2018 s-a constatat faptul ca o parte dintre acestea nu respecta criteriul de independenta, respectiv sunt afiliate in perioada verificata, asa cum rezulta din rapoartele companiilor respective extrase din baza de date Orbis.

Astfel, din setul de companii comparabile aferente anului 2016, din cele 3 companii prezentate de societate, si anume x niciuna nu a respectat criteriul de independenta, astfel :

- x, detine in mod direct in proportie de peste 25% mai multe subsidiare;
- x, detine in proportie de 100% mai multe subsidiare;
- x, detine mai multe subsidiare in proportie de 100% si o subsidiara in proportie de 50%.

Din esantionul aferent anului 2017, urmatoarele companii acceptate de societate ca fiind comparabile cu activitatea de distributie a acesteia nu au respectat criteriul de independenta:



- x detine doua subsidiare in proportie de 100%;
- x, detine in proportie de 100% mai multe subsidiare;
- x, detine in mod direct in proportie de peste 25% mai multe subsidiare;
- x care detine mai multe subsidiare in proportie de 100% si o subsidiara in proportie de 50%;
- x, detine in proportie de 100% si respectiv 95 % 3 subsidiare;
- x, detine o subsidiara in proportie de 100%.

Din esantionul aferent anului 2018, urmatoarele companii acceptate de societate ca fiind comparabile cu activitatea de distributie a acestora nu au respectat criteriul de independenta:

- x, detine in mod direct in proportie de peste 25% mai multe subsidiare;
- x, detine mai multe subsidiare in proportie de 100% si o subsidiara in proportie de 50%;
- x, detine in proportie de 100% si respectiv 95 % 3 subsidiare;
- x, detine in proportie de 100% mai multe subsidiare.

Astfel ca, organele de inspectie fiscala au constatat ca santioanele de comparabilitate prezentate de societate pentru activitatea de distributie in cadrul dosarelor de preturi de transfer aferente anilor 2016, 2017 si 2018 nu reflecta pretul de piata practicat intre entitati independente.

C. Referitor la modul de determinare al intervalului intercuartilar de comparabilitate:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca utilizarea mediei multianuale pentru calculul indicatorilor nivelului de profit in cazul societatilor comparabile nu este reprezentativa pentru compararea cu indicatorul societatii dintr-un singur an, intrucat X nu desfasoara o afacere bazata pe cicluri multianuale de productie si/sau valorificare a produselor furnizate, care ar putea afecta material comparabilitatea unor date financiare anuale.

Prin urmare au stabilit ca analiza intervalului intercuartilar de comparabilitate trebuie realizata in acest caz particular pe fiecare an in parte, comparand valoarea indicatorului nivelului de profit obtinut de X cu intervalul intercuartilar de comparabilitate calculat pentru acelasi an.

Intrucat dosarele de preturi de transfer aferente anilor 2013 – 2015 nu au fost prezentate la solicitarea organelor de inspectie fiscala, a fost utilizat in vederea realizarii analizei de comparabilitate pentru activitatea de distributie aferenta acestor ani esantionul final de companii prezentat in cadrul dosarului de preturi de transfer prezentat de societate pentru anul 2018.

Luand in considerare ca pentru anul 2016 nu au fost identificate societati independente in esantionul final prezentat de companie in cadrul dosarului de preturi de transfer pregatit pentru acest an, organele de inspectie fiscala au utilizat pentru acest esantionul final de companii comparabile aferent anului 2018.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au efectuat ajustarea indicatorului nivelului de profit prin ajustarea cheltuielilor din exploatare inregistrate de societate in legatura cu achizitia de bunuri de la parti afiliate in scopul revanzarii (activitatea de distributie). Astfel, au rezultat ajustari ale cheltuielilor din

exploatare aferente anilor 2013, 2014, 2016, 2017 si 2018 in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza :

- Anul 2013 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;
- Anul 2014 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;
- Anul 2016 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;
- Anul 2017 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei;
- Anul 2018 : cheltuieli nedeductibile in valoare de x lei.

Nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la afirmatia societatii potrivit careia "organele fiscale au concluzionat ca se impune realizarea unui propriu studiu de comparabilitate in vederea analizei preturilor de transfer practicate de societate":

Se retine ca echipa de inspectie fiscala nu a efectuat o noua analiza, ci a pornit de la analiza prezentata de societate in cadrul dosarelor de preturi de transfer puse la dispozitie in timpul controlului si anume dosarele de preturi de transfer aferente anilor 2016, 2017 si 2018.

In acest sens, trebuie subliniat ca echipa de inspectie fiscala a acceptat metoda selectata de societate, respectiv metoda marjei nete, a acceptat partea testata selectata de societate si a luat in considerare seturile de companii comparabile prezentate de societate in cadrul dosarelor preturilor de transfer, singura modificare adusa de echipa de inspectie fiscala asupra acestor seturi fiind aceea de eliminare a acelor companii care nu respectau criteriul de independenta, fapt ce a condus la o recalculare a intervalul intercuartilar de comparabilitate (astfel incat sa fie reflectate rezultatele obtinute in urma eliminarii companiilor in cauza).

2. Referitor la faptul ca societatea a angajat resurse umane neutilizate sau utilizate limitat:

Acest aspect nu scuza faptul ca societatea a inregistrat pierderi substantiale in decursul unei perioade indelungate (2014 – 2018), aceasta putand schimba termenii de derulare activitatii, astfel incat sa nu mai realizeze pierderi.

De altfel:

- la art. 1.52 din Ghidul OCDE pentru Prețurile de transfer este stipulat:

“Cand o companie afiliata realizeaza in mod consecvent pierderi, in timp ce grupul MNE in ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiza speciala a elementelor de preturi de transfer. Desigur, companiile afiliate, la fel ca si companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorita costurilor masive de inceput, conditiilor economice nefavorabile, ineficientei, fie datorita altor motive economice legitime. Totusi, o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizeaza pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu”,

iar la pct.1.3 si 1.70 din același ghid se prevede:

**“pct. 1.3 Atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat, obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate.** De aceea, tarile membre OECD au decis ca, in scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a se asigura respectarea

principiului lungimii de brat. Tarile membre OECD considera ca o ajustare corespunzatoare se obtine prin stabilirea conditiilor pentru relatiile comerciale si financiare pe care ele anticipeaza ca le vor identifica intre companii independente in tranzactii asemanatoare, in circumstante asemanatoare.(...)

„pct. 1.70 Cand o societate afiliata înregistrează pierderi in mod consecvent, in timp ce grupul MNE la nivel consolidat este profitabil, aceste aspecte ar putea atrage o investigatie specifică a conformității din perspectiva preturilor de transfer. Desigur, societățile afiliate, ca și societăți independente, pot înregistra pierderi reale/autentice, fie datorită costurilor semnificative de înființare/demarare a activității, condițiilor economice nefavorabile, ineficiențelor, sau datorită altor motive justificate [...] Totusi, o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizeaza pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu.[...] **Faptul ca exista o companie ce realizeaza pierderi si care incheie tranzactii cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau adminstratiei fiscale ca ar trebui verificate preturile de transfer.** Compania in pierdere poate ca nu primeste o recompensa adecvata din partea grupului MNE in care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitatile sale”.

### 3.Referitor la datelor multianuale pentru societatile din esantion si a indicatorilor calculati anual pentru x:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca utilizarea mediei multianuale pentru calculul indicatorilor nivelului de profit in cazul societatilor comparabile nu este reprezentativa pentru compararea cu indicatorul societatii dintr-un singur an, intrucat X nu desfasoara o afacere bazata pe cicluri multianuale de productie si/sau valorificare a produselor furnizate, care ar putea afecta material comparabilitatea unor date financiare anuale.

Prin urmare au stabilit ca analiza intervalului intercuartilar de comparabilitate trebuie realizata in acest caz particular pe fiecare an in parte, comparand valoarea indicatorului nivelului de profit obtinut de X cu intervalul intercuartilar de comparabilitate calculat pentru acelasi an.

Utilizarea unei comparari pe baza de date multianuale trebuia efectuată cu un indicator stabilit la nivelul X tot pe bază de date multianuale, potrivit prevederilor pct. 3.77 și 3.78 din Ghidul OCDE stipulează:

"3.77 Datele multianuale vor fi de asemenea utile in furnizarea informațiilor despre activitatile relevante si ciclurile de viata ale produselor comparabilelor. Diferentele intre activitatile si ciclurile de viata ale produselor pot avea un efect material asupra condițiilor preturilor de transfer care trebuie evaluate in determinarea comparabilitatii. Datele din anii precedenti pot arata daca companiile independente angajate intr-o tranzactie comparabila au fost afectate de condiții economice comparabile intr-o maniera comparabila, sau daca diferite condiții dintr-un an anterior au afectat prețul sau profilurile acestora, astfel incat ele sa nu poata fi utilizate ca si comparabile.

3.78 Datele multianuale pot de asemenea imbunatati procesul de selecție a comparabilelor e.g. prin indentificarea de rezultate care pot indica o variație semnificativa fata de caracteristicile de comparabilitate de baza ale tranzactiei

controlate verificate, in unele cazuri ducând la respingerea comparabilei, sau detectarea unor anomalii in informațiile tertе".

Astfel, datele multianuale sunt utile pentru că oferă informații cu privire la activitățile relevante și ciclurile de viață utilă a produselor în cazurile comparabile diferențele în ciclurile de viață ale produselor putând avea un efect substanțial asupra condițiilor prețurilor de transfer care trebuie să fie evaluate în demersul de determinare a comparabilității însă, în cazul în speță este vorba despre servicii de inginerie și arhitectura și nu de activitate de producție.

De asemenea, datele multianuale pot să ajute la îmbunătățirea procesului prin care se selectează terții comparabili, de ex. prin identificarea rezultatelor care pot indica o variație semnificativă între caracteristicile comparative de bază ale tranzacției controlate supuse verificării, în unele cazuri conducând la respingerea elementului comparabil sau pentru depistarea anomaliilor din informațiile furnizate de terți însă, **cu toate acestea, trebuie să fie utilizate în anumite circumstanțe pentru a îmbunătăți fiabilitatea intervalului.**

Mai mult, compararea indicatorului societății, calculat pentru un an fiscal, cu indicatorul calculat pentru trei ani anteriori în cazul societăților ce compun eșantionul de comparabilitate, nu este relevantă având în vedere că **o astfel de comparare trebuia efectuată în condiții de circumstanțe comparabile**, respectiv trebuia comparat indicatorul societății calculat pe trei ani cu indicatorul societăților comparabile stabilit pentru **aceeași** perioadă de trei ani.

Chiar Ghidul OCDE stipulează că o metodă de tarifare de transfer care compară prețul pentru proprietatea sau serviciile transferate într-o tranzacție controlată la prețul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate într-o tranzacție necontrolată comparabilă **se efectuează în circumstanțe comparabile.**

Astfel, tranzacțiile controlate și necontrolate sunt comparabile dacă niciuna dintre diferențele dintre tranzacții nu ar putea afecta semnificativ factorul examinat în metodologie (preț sau marjă) **sau dacă se pot face ajustări precise în mod rezonabil pentru a elimina efectele materiale ale diferențelor.**

Ca urmare, organul de soluționare a contestației reține că, deși la stabilirea intervalului de comparabilitate se utilizează și indicatori stabiliți de baza de date multianuale, în cazul în speță, pe de o parte, **compararea efectuată de societate în dosarul prețurilor de transfer nu este corectă**, iar, pe de altă parte, circumstanțele cazului analizat nu impun utilizarea unor astfel de indicatori având în vedere că societatea verificată nu realizează activitate de producție (realizare de bunuri) care ar fi putut oferi informații cu privire la ciclurile de viață utilă a produselor cu influențe în prețurile de transfer, fiind ***o entitate angajată în distribuția de bunuri împreună cu furnizarea de servicii tehnice, în principal către clienți independenți.***

#### **4.Referitor la utilizarea unui indicator al nivelului de profitabilitate la nivel brut:**

Se retine ca metoda aplicata de X in cadrul dosarelor de preturi de transfer mai sus mentionate a fost metoda marjei nete, ce presupune utilizarea unui indicator de profitabilitate la nivel net, neexplicandu-se astfel utilizarea de catre societate a unui indicator al nivelului de profit la nivel brut.

In acest sens sunt si prevederile pct. 2.68, 2.75, 2.76, 2.82 si 2.94 din Liniile directoare OECD, potrivit carora:

*“2.68 Unul dintre punctele forte ale **metodei marjei nete** tranzactionale este acela ca **indicatorii de profit net** (de ex. Rata de rentabilitate a activelor, venituri operationale raportate la vanzari, si posibil alte modalitati de masurare a profitului net) sunt mai putin afectate de diferente tranzactionale decat in cazul preturilor, care este utilizat in metoda compararii preturilor. **Indicatorii de profit net pot fi de asemenea mai toleranti la unele diferente functionale intre tranzactiile controlate si necontrolate decat marjele de profit brut.** Diferentele intre functiile indeplinite intre intreprinderi sunt adesea reflectate in variatiile cheltuielilor operationale. In consecinta, aceasta poate conduce la o varietate de marje de profit brut, dar niveluri similare ale indicatorilor de profit net. **In plus, in unele tari, lipsa de claritate a datelor disponibile in mod public cu privire la clasificarea cheltuielilor in cadrul profiturilor brute sau nete poate face dificila evaluarea comparabilitatii marjelor brute, in timp ce utilizarea indicatorilor de profit net poate duce la evitarea acestei probleme.**”*

*2.75 Exista probabilitatea ca preturile sa fie afectate de diferentele intre produse si ca marjele brute sa fie afectate de diferente in ceea ce priveste functiile, **insa indicatorii de profit net sunt mai putin afectati in mod advers de astfel de diferente [...].***

*2.76 [...] In functie de faptele si circumstantele cazului si in particular de diferentele functionale asupra structurii costurilor si veniturilor potentialelor coparabile, **indicatorii de profit net pot fi mai putin sensibili decat marjele brute la diferente legate de complexitatea functiilor de nivelul de risc [...].***

*2.82 In aplicarea metodei marjei nete tranzactionale, selectarea celui mai adecvat indicator de profit net ar trebui sa se faca in conformitate cu liniile directoare de la paragrafele 2.2 si 2.8 in legatura cu selectarea celei mai adecvate metode la circumstantele cazului [...].*

*2.94 Numitorul ar trebui sa fie in mod rezonabil independent de tranzactiile controlate, in caz contrar nu ar exista un punct de pornire obiectiv. Spre exemplu, in analiza unei tranzactii ce implica achizitionarea de bunuri de catre un distribuitor de la o intreprindere afiliata in scopul revanzarii catre client independent, **nu se poate masura indicatorul de profit net raportat la costul bunurilor vandute pentru ca aceste costuri sunt costurile controlate in legatura cu care se testeaza conformitatea cu principiul valorii de piata.**”*

Rezulta ca Liniile directoare OECD sustin ca numitorul la care trebuie facuta raportarea in cazul indicatorilor de profit net trebuie sa fie unul neafectat de relatiile de afiliere. In acest sens, avand in vedere ca in cazul specific al societatii costurile sunt cele influentate de tranzactiile intre parti afiliate (aceasta actionand ca un distribuitor ce achizitioneaza bunuri de la partile afiliate in scopul revanzarii catre terti), abordarea echipei de inspectie fiscala de a se raporta la veniturile operationale ale societatii (obtinute de la terti) ca numitor este una corecta. In plus, se confirma ca, in cazul particular al X, o analiza din perspectiva marjei nete este mult mai fiabila decat o analiza din perspectiva marjei brute.

Mai mult, avand in vedere ca ajustarile efectuate de societate in cuprinsul contestatiei iau in considerare costul bunurilor vandute, care in cazul societatii **reprezinta costuri controlate, este evident ca aceste ajustari sunt incorecte si nu sunt in concordanta cu principiile de preturi de transfer mentionate mai sus.** In acest sens, intervalul de comparare prezentat de societate in tabelul 5 din cadrul

contestatiei nu poate fi luat in considerare, deoarece contravine prevederilor in domeniul preturilor de transfer.

Drept pentru care, rezulta ca abordarea echipei de inspectie fiscala privind selectarea metodei de preturi de transfer (aceeasi metoda selectata si de societate) si utilizarea unui indicator de profit net (marja operationala calculata ca raport intre profitul din exploatare si veniturile din exploatare, specific naturii activitatii societatii) este una corecta si justificata din perspectiva doctrinei preturilor de transfer. Prin urmare, ajustarile efectuate de echipa de inspectie fiscala sunt fundamentate legal, concluzia cu privire la tranzactiile efectuate de societate cu partile afiliate fiind una corecta, contrar celor sustinute de societate.

5.Referitor la studiul de comparabilitate efectuat de organele fiscale, comparabilele:

Se retine ca studiul de comparabilitate nu a fost efectuat de organele de inspectie fiscala, ci a fost efectuat de societate, organele de inspectie fiscala **raportandu-se la strategia de cautare in baza de date Orbis folosita de societate** si la companiile comparabile acceptate de societate, excluzand din setul final acele companii care nu respectau criteriul de independenta.

In ceea ce priveste seturile de companii comparabile pentru **anii 2017 si 2018**, organele de inspectie fiscala au utilizat **setul companiilor comparabile acceptate de societate care respectau criteriul de independenta**, prin urmare, abordarea acesteia este una perfect legala si corecta din perspectiva preturilor de transfer.

Astfel ca, societatea X a fost utilizata doar in setul aferent anului 2017, deoarece **aceasta nu a fost inclusa in setul anului 2018 nici de contestatara, societatea respectiva nemalezultand in cadrul setului aferent anului 2018 urmare extragerii din baza de date ORBIS.**

Pentru aceleasi considerente a fost inclusa societatea x doar in setul utilizat pentru calculul medianei aferente anului 2017.

De asemenea, contrar sustinerilor societatii, nu este corecta din punct de vedere al principiilor preturilor de transfer, amestecarea companiilor rezultate in urma interogarii de catre societate a bazei de date Orbis specific pentru anul 2017, cu companiile rezultate in urma interogarii de catre societate a bazei de date Orbis specific pentru anul 2018.

Referitor la setul de companii comparabile aferent **anului 2016, niciuna dintre companiile comparabile prezentate de societate nu respecta criteriul de independenta;** prin urmare, intrucat nu a existat un set de companii comparabile pentru acest an, echipa de inspectie fiscala au utilizat **cel mai recent studiu de comparabilitate realizat de societate**, si anume studiul de comparabilitate pentru activitati de distributie prezentat in cadrul dosarului preturilor de transfer **pentru anul 2018**, in cadrul caruia societatea X nu a fost identificata.

Reiteram faptul ca **nu au fost efectuate niciun fel de modificari de catre echipa de inspectie fiscala asupra seturilor de companii comparabile prezentate de societate pentru anii 2017 si 2018**, altele decat cele legate de companiile care nu respectau criteriile de independenta.

In ceea ce priveste perioada **2013 – 2015**, societatea nu a pregatit si nu a prezentat la solicitarea echipei de inspectie fiscala dosarele de preturi de transfer aferente acestei perioade. In acest sens, avand in vedere pierderea inregistrata de societate si in cazul acestor ani, s-a considerat necesara realizarea unei ajustari din perspectiva preturilor de transfer si pentru aceasta perioada. Pentru efectuarea acestei ajustari, s-au avut in vedere, ca si pentru anul 2016, **cele mai recente date disponibile in baza de date Orbis** si anume bazate pe interogarea bazei de date Orbis pentru anul 2018.

Se retine ca in baza prevederilor art. 7 si art. 9 din Ordinul 442/2016 privind quantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, echipa de inspectie fiscala are dreptul de a estima/ajusta preturile de transfer ale societatii in cazul neprezentarii/prezentarii incomplete a dosarului preturilor de transfer.

**“Art. 7 (1)** In cazul efectuarii de catre contribuabil/platitor de tranzactii cu persoane afiliate fara respectarea principiului valorii de piata, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala vor ajusta quantumul preturilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzactii derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/platitorul nu a documentat faptul ca preturile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piata.

**(2) Neprezentarea, in timpul inspectiei fiscale, conform prevederilor art. 2 alin. (2) si (4), a dosarului preturilor de transfer, in termenele stabilite, confera organelor de inspectie fiscala dreptul de a considera ca tranzactiile efectuate cu persoane afiliate sunt efectuate fara documentarea quantumului preturilor de transfer practicate.**

(3) Prezentarea incompleta a dosarului preturilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) si (4), reprezinta lipsa datelor necesare organului de inspectie fiscala, pentru a stabili daca preturile de transfer practicate respecta principiul valorii de piata.

(4) In situatia neprezentarii/prezentarii incomplete a dosarului preturilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) si (4), organele de inspectie fiscala **vor proceda la estimarea quantumului preturilor de transfer.** Estimarea se va realiza numai pentru tranzactiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/platitorul nu a prezentat dosarul preturilor de transfer sau pentru care dosarul preturilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care quantumul preturilor de transfer stabilite respecta principiul valorii de piata. Ca urmare a operatiunii de estimare se ajusteaza suma venitului sau a cheltuielii, dupa caz, aferente rezultatului fiscal oricareia dintre partile afiliate, pe baza nivelului tendintei centrale a pietei.”

**“Art. 9 (3)** In cazul ajustarii/estimarii preturilor de transfer, identificarea tranzactiilor sau societatilor comparabile se va face conform datelor generale despre tranzactii similare sau a indicatorilor financiari aferenti activitatilor care urmeaza a face obiectul ajustarii/estimarii si la care atat organul de inspectie fiscala, cat si contribuabilul/platitorul pot avea acces.”

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca este neintemeiata afirmatia societatii conform careia “utilizarea setului aferent anului 2018 pentru anul 2016 si pentru anii precedenti acestuia prin omiterea unora dintre comparabilele din anul 2017, conduce la

o practica nelegala care nu indeplineste conditia de a fi sistematica in aplicarea criteriilor de comparabilitate si identificarea comparabilelor relevante.”

Mai mult, contrar sustinerilor acesteia, asa cum a fost deja prezentat, organele de inspectie fiscala au dat dovada de buna credinta, respectand seturile de companii comparabile prezentate de societate pentru anul 2017, prin mentinerea la calculul medianei aferente acestui an a societatii X si pentru anul 2018, prin pastrarea la calculul medianei aferente acestui an a societatii x.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC X SRL** cu privire la impozitul pe profit in suma de x lei individualizat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AJFP Dolj.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozitiilor legale invocate, precum si art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestația formulata de **SC X SRL**, cu privire la impozitul pe profit in suma de x lei individualizat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AJFP Dolj.

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