

**DECIZIA nr.95/2020**  
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 Ilfov, 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 **18.11.2020**, inregistrata la AJFP Prahova sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB 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. F-PH x, comunicata in data **02.10.2019**, emisa de AJFP Prahova in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-PH x, prin care s-a stabilit o obligatie de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit.

Urmare cererii de sustinere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de solutionare a contestatiilor 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:

1. Referitor la utilizarea in cadrul studiului de comparabilitate a datelor multianuale la calculul RRCT al societatilor din esantion si a indicatorilor calculati anual pentru x Romania:

Conform Liniilor Directoare OCDE, examinarea datelor din anul supus studiului si anii anteriori este utila pentru a intelege mai bine toate datele si conditiile tranzactiei. In plus trebuie avute in vedere si recomandările Raportului privind utilizarea comparabilelor in UE emis de Forumul Preturilor de Transfer al UE in octombrie 2016.

Societatea aduce urmatoarele argumente pentru utilizarea datelor multianuale in pregatirea studiului de comparabilitate:

- reflectarea conditiilor impuse de aranjamente comerciale pe termen lung; liniile directoare OCDE recomanda utilizarea datelor multianuale in vederea imbunatatirii analizei atunci cand exista aranjamente comerciale recurente;

- impactul fluctuatiilor pietei sau al altor factori ciclici in obtinerea unor rezultate relevante care pot influenta derularea tranzactiilor controlate si necontrolate in egala masura; printr-o analiza multianuala, efectele modificarilor macroeconomice pot fi minimizezate, imbunatatind astfel fiabilitatea intervalului;

- imbunatatirea procesului de selectie a companiilor comparabile independente prin identificarea si excluderea unor rezultate care ar putea indica variatii semnificative in comparatie cu caracteristicile de comparabilitate ale tranzactiilor controlate analizate.

2. In ceea ce priveste indicatorul utilizat de societate la stabilirea caracterului de piata a tranzactiei:

Ghidul nu ofera indrumari clare cu privire la natura sursei informatiilor ce trebuie sa fie utilizate la calculul indicatorilor de profitabilitate utilizati in analiza. De asemenea, acelasi Ghid incearca sa previna situatiile in care se incearca o comparatie a doi indicatori de profit net diferiti, rata rentabilitatii vanzarilor si ratele de rentabilitate a costurilor din exploatare totale, fara a face referire la un anumit algoritm de calcul.

Aspectele identificate de organele de inspectie fiscala se concentreaza asupra modalitatii de calcul al indicatorului societatii si nu asupra metodologiei de pregatire a studiului de comparabilitate sau a rezultatelor acestuia.

3. In ceea ce priveste studiul de comparabilitate efectuat de organele de inspectie fiscala, cu utilizarea de catre acestea a unui criteriu cantitativ restrictiv:

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea marjei nete practicate de societate in relatiile cu afiliatii fara sa tina seama de faptul ca prin includerea unor filtre cantitative restrictive pot fi eliminate potentiale societati comparabile (de exemplu, x si x SRL). A fost ales un prag al cifrei de afaceri inregistrat intr-unul din anii supusi analizei intre 2,5 mil USD si 4 mil USD (pragul minim similar a fost setat de societate la 1,1 milioane USD).

Companii care pot avea venituri cu 20 - 30% mai mici au fost excluse, desi acestea trebuie sa fie comparabile prin prisma celorlalti indicatori relevanti si ai activitatii date de codul CAEN.

Esantionul de societati a fost restrans excesiv, astfel fiind eliminate companii care ar fi putut fi acceptate urmare alocarii filtrelor calitative.

Referitor la mentiunea organelor de inspectie fiscala potrivit carora SC x SRL prezinta relatii de afiliere indirecta, x subliniaza ca, intrucat doamna x a devenit actionar in cadrul SC x SRL incepand cu luna iunie 2017, rezulta ca societatea analizata este independenta pentru perioada analizata in scopul studiului de comparabilitate pregatit de contestatara.

4. In masura in care se va considera ca studiul de comparabilitate intocmit de organele de inspectie fiscala este cel preferabil, rezulta ca decizia de impunere atacata este nelegala, intrucat genereaza o dubla impunere la nivelul societatii:

In cadrul dosarului preturilor de transfer, societatea a selectat metoda marjei tranzactionale nete si indicatorul de profitabilitate RRTC.

Cheltuielile inregistrate in legatura cu ajustarile de sfarsit de an in legatura cu over-absorbtion au fost impozitate prin includerea acestora ca si cheltuieli nedeductibile in calculele de impozit pe profit, iar ajustarile de under-absorbtion au fost impozitate, fiind considerate venit impozabil.

Societatea a decis sa faca o ajustare voluntara care a condus la marirea profitului impozabil folosit la determinarea impozitului pe profit datorat si platit efectiv in perioada 2013 - 2017. Astfel, s-a ajuns in situatia in care societatea a impozitat un profit fiscal echivalent unui RRCT cu valori intre (-) 0.11% si 16.30% (din perspectiva fiscala) si nu intre (-) 3.39 % - 8.46 % (perspectiva contabila).

In cadrul tranzactiei privind serviciile de inginerie prestate de x, ajustarile de pret (over absorbtion) au fost inregistrate contabil prin facturi primite de la societatile afiliate

beneficiare. Din punct de vedere fiscal, aceste sume au fost incadrate ca fiind cheltuieli nedeductibile si impozitate corespunzator la calculul de impozit pe profit.

In scopul stabilirii ajustarilor fiscale care au dus la determinarea unui impozit suplimentar de plata de catre echipa de inspectie fiscala, aceasta a avut in vedere doar indicatorii contabili, fara a lua in calcul ajustarea de preturi de transfer voluntara efectuata de societate pentru aceste cheltuieli over-absorbition.

In conditiile in care s-ar fi apreciat ca este necesara impunerea bazei suplimentare venita din ajustarea de preturi de transfer efectuata de societate, suma de x lei reprezentand cheltuieli de over-absorbition ar fi trebuit sa fie considerata deductibila, conform dispozitiilor art. 7 si art. 113 alin 2 lit l) din Codul de procedura fiscala.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei atacate.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-PH x, AJFP Prahova a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-PH x, prin care a stabilit, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2017, o obligatie de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Din analiza companiilor comparabile din dosarul preturilor de transfer, societatea a utilizat media ponderata a RRCT pentru o perioada de trei ani. In mod diferit, la calculul RRCT, organele de inspectie fiscala au avut in vedere valorile anuale pentru rezultatul din exploatare si cheltuieli din exploatare.

Se retine ca, in cadrul analizei de comparabilitate in dosarul preturilor de transfer, s-au efectuat comparatii intre indicatorii de rentabilitate calculati ca medie ponderata pentru o perioada de trei ani pentru societatile din esantion si indicatorii calculati anual pentru x SRL, ceea ce nu ofera o comparabilitate corecta.

2. Pentru societatile din esantionul de comparabilitate, indicatorul de profitabilitate RRCT a fost calculat potrivit informatiilor din baza de date Orbis, respectiv rulajele si soldurile conturilor contabile din bilanurile contabile.

In mod diferit de cele de mai sus, la stabilirea indicatorului propriu, contestatara a luat in calcul datele din evidenta fiscala si nu cele din evidenta contabila, asa cum a procedat in cazul firmelor din esantionul de comparabilitate.

Stabilirea pentru societate a unui algoritm de calcul pentru indicatorul RRTC diferit fata de cel aplicat pentru esantionul de companii utilizate ca referinta de comparabilitate contravine prevederilor Ghidului OECD, conform caruia metoda marjei nete implica efectuarea unei comparatii intre anumiti indicatori financiari ai persoanelor afiliate si aceiasi indicatori ai persoanelor independente care activeaza in cadrul aceluiasi domeniu de activitate.

Eliminarea anumitor elemente de cost din pretul de vanzare nu are relevanta in contextul utilizarii metodei marjei nete de tranzactionare (MMNT) prevazuta la art. 11 alin 2 din Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Potrivit HG nr. 44/2004 - pct 29, referitor la modalitatea de aplicare a art. 11 din Codul fiscal, respectiv HG nr. 1/2016 - pct 5 alin 1 lit d), compararea unui indicator financiar (marja de profit la costuri de exploatare) obtinut de unitatea verificata in relatia cu entitati afiliate se efectueaza cu acelasi indicator financiar al societatilor independente care activeaza pe aceeasi piata.

Societatea nu a efectuat ajustari similare, adica nu s-au exclus cheltuieli din calculul indicatorului de comparabilitate la societatile din esantion.

In speta s-a comparat un indicator modificat pentru contestarara, cu un indicator de profitabilitate nemodificat al societatiilor independente.

In vederea asigurarii obiectivitatii comparatiei, la control s-a procedat la calculul indicatorului RRCT ( $RRCT = \text{rezultatul din exploatare} / \text{cheltuieli din exploatare} \times 100$ ) in baza informatiilor din Orbis, in mod identic atat pentru x, cat si pentru esantionul de companii utilizate ca referinta.

S-a constatat ca societatea a inregistrat in perioada 2013 - 2016 un nivel de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub quartila inferioara, mai putin anul 2017, cand indicatorul RRCT la unitatea verificata se afla in interiorul intervalului de comparabilitate.

Organele de inspectie fiscala au determinat veniturile din exploatare avand in vedere atat marja mediana anuala de profit operational, calculata de programul Orbis aferent esantionului de comparabilitate, cat si valoarea costurilor de exploatare, mai putin tranzactiile reprezentand facturari la cost intra-grup.

In consecinta, conform art. 7 alin 4 din Ordinul nr. 442/2016, s-a procedat la stabilirea cuantumului preturilor de transfer prin ajustarea sumei veniturilor din exploatare (mai putin tranzactiile reprezentand facturi la cost intra-grup) aferente rezultatului fiscal, pe baza nivelului tendintei centrale a pietei.

In conditiile respectarii principiului valorii de piata, in perioada 2013 - 2017, a rezultat o valoare totala a veniturilor din exploatare pentru tranzactiile derulate de x cu persoane afiliate in valoare totala de x, calculate prin aplicarea marjei nete de profit rezultata din interogarea bazei de date Orbis asupra valorii cheltuielilor totale de exploatare aferente.

La stabilirea veniturilor din exploatare au fost avute in vedere prevederile:

- OPANAF nr. 222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer si ale OPANAF nr. 442/2016 privind cuantumului tranzactiilor, teremenele de intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/ estimare a preturilor de transfer (art. 8 pct. 6 si art. 9 alin 2);

- art. 1.3, art. 1.38, art. 2.3, art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Preturile de transfer.

Se retine ca, veniturile din exploatare ajustate la control pentru perioada 2013 – 2016 sunt in valoare totala de x lei (x lei total venituri din exploatare facturate de unitate +x **lei ajustare venituri din exploatare**), cu urmatoarea structura:

- an 2013: x lei (x lei venituri din exploatare facturate de unitate catre afiliati + **x lei ajustare venituri din exploatare**);

- an 2014: x lei (x lei venituri din exploatare facturate de unitate catre afiliati + **x lei ajustare venituri din exploatare**);

- perioada 01.01.2015 – 30.09.2016: x lei (x lei venituri din exploatare facturate de unitate catre afiliati + **x lei ajustare venituri din exploatare**);

- perioada 01.10.2016 – 30.09.2017: x lei (x lei venituri din exploatare facturate de unitate catre afiliati + **x lei ajustare venituri din exploatare**).

**III.** Fata de constatarile 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 unui impozit pe profit suplimentar in suma de x lei aferent profitului impozabil rezultat din ajustarea /majorarea veniturilor din exploatare pentru perioada 2013 - 2016 cu suma de x lei, 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, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-PH x, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-PH x, din analiza calitativa a Dosarului de preturi de transfer intocmit de S.C. x S.R.L., rezulta ca societatea a procedat la:

- compararea unui indicator de profitabilitate calculat pe baza unor date multianuale pentru societatile din esantionul de comparabilitate, respectiv pe baza unor date anuale pentru societatea verificata; in acest sens, s-a retinut ca utilizarea datelor multianuale pentru societatile din esantionul de comparabilitate a constat in calculul unei medii ponderate a RRCT pentru o perioada de trei ani anteriori anului in cauza (ex.: medie ponderata anii 2010 – 2012 pentru anul 2013), iar pentru societatea verificata au fost utilizate date aferente anului curent (ex.: anul 2013);

- compararea unui indicator de profitabilitate nemodificat al societăților incluse in esantion (calculat pe baza datelor contabile din situatiile financiare), cu un indicator modificat (pe baza de date din evidenta fiscala) pentru S.C. x S.R.L.

Din conținutul dosarului prezentat și potrivit anexelor la dosar, organele de inspectie fiscala au constatat ca in analiza de comparabilitate a societatii nu s-au făcut ajustări similare, in sensul că pentru societățile din esantion nu s-au exclus cheltuieli din calculul indicatorului de rentabilitate, asa cum s-a procedat pentru S.C. x S.R.L.

Totodata, ajustarea cheltuielilor conduce la modificarea rezultatelor calculului indicatorului de comparabilitate și, implicit, a valorilor cuartilelor.

Fata de cele de mai sus, rezulta ca la intocmirea analizei de comparabilitate au fost incalcate prevederile pct. 29 din H.G. nr. 44/2004, dat in aplicarea art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct. 5, alin. (1), lit. d) din H.G. nr. 1/2016 dat in aplicarea art. 11, alin. (4) din Legea nr. 227/2015, conform carora comparația se face între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și **aceiași indicatori** ai persoanelor independente.

Utilizarea de societate in studiul de comparabilitate a unor indicatori de rentabilitate diferiti ca mod de calcul si necomparabili contravine prevederilor Ghidului OECD, conform carora metoda marjei nete implică efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat ca dosarul preturilor intocmit de societate nu prezinta o analiza de comparabilitate justa si corecta privind preturile de transfer practicate de S.C. x S.R.L.

In vederea asigurarii obiectivitatii comparatiei, **la control s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate prezentata de societate**, in speta la calculul indicatorului RRCT pe baza informatiilor din ORBIS, **in mod identic atat pentru S.C. x S.R.L., cat si pentru esantionul de companii utilizate ca referinta.**

Prin contestatia formulata, **S.C. x S.R.L.**

- contesta refacerea analizei de comparabilitate la control (pct. 2.1 din contestatie) cu privire la valoarea de piata a preturilor de transfer practicate de societate, urmare

careia au fost ajustate veniturile societatii, in sensul majorarii cu suma totala dex lei fiind stabilit impozitul pe profit suplimentar in suma de x lei;

- referitor la analiza de comparabilitate efectuata de echipa de control, mentioneaza urmatoarele aspecte:

- la efectuarea noului studiu de comparabilitate, organele fiscale au utilizat un criteriu mult prea restrictiv (pct. 2.2 din contestatie);

- recalcularea la control a indicatorului de profitabilitate, Rata de rentabilitate a costurilor din exploatare totale (RRCT), genereaza o dubla impunere a societatii (pct. 2.3 din contestatie).

**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 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.[..].

**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 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.

**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".

Incepand cu anul 2016 sunt aplicabile urmatoarele 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.

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

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

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

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 “ .

Avand in vedere prevederile legale invocate, precum si documentele si argumentele prezentate in dosarul preturilor de transfer pentru sustinerea preturilor practicate intre partile afiliate in perioada 2013-2016, se retin urmatoarele:

**A.**In perioada verificata, S.C. x S.R.L. a desfasurat activitate in domeniul furnizarii de servicii de inginerie si servicii de consultanta tehnica legate de acestea (cod CAEN 7112), respectiv servicii de arhitectura.

Din analiza informatiilor furnizate de baza de date ANAF, rezulta ca S.C. x S.R.L. a derulat relatii de afaceri cu persoane afiliate, respectiv x x, societati ce detin ponderea in total tranzactii derulate de aceasta cu afiliatii.

**B.**Analiza S.C. x S.R.L., in vederea intocmirii dosarului preturilor de transfer, a constat in parcurgerea urmatorilor pasi:

**A) Cautarea in ORBIS**

Au fost utilizate urmatoarele criterii de cautare:

**a) Pasul 1: Companii active**

La acest pas, au fost alese numai companiile active si au fost excluse din esantion toate companiile inactive, insa au fost pastrate in esantion companiile al caror statut este necunoscut pentru verificari suplimentare.

**b) Pasul 2: Criteriul geografic**

Urmatorul pas al procesului de cautare a fost selectarea in baza de date ORBIS a companiilor cu sediul in Romania, in linie cu cerintele legislatiei locale in domeniul preturilor de transfer.

**c) Pasul 3: Selectarea pe baza codurilor de clasificare a industriei**

Urmatorul pas al procesului de cautare, utilizand varianta rev. 2 a codurilor CAEN, a urmarit sa identifice companii care au declarat un cod CAEN care este sau ar putea fi aferent activitatii de servicii de inginerie si proiectare in constructii. Criteriul utilizat pentru identificarea companiilor implicate in aceasta categorie de activitati s-a bazat pe urmatoarele coduri CAEN:

- 7111 – Activitati de arhitectura;
- 7112 – Activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea;
- 7410 – Activitati de design specializat.

**d) Pasul 4: Statutul de independenta**

Urmatorul pas in procesul de selectie in baza de date ORBIS a fost eliminarea companiilor care nu erau independente, deoarece rezultatele companiilor afiliate pot fi distorsionate de tranzactiile cu partile lor afiliate. Prin urmare, au fost acceptate in esantion societatile cu un indicator de independenta BVD de A+, A, A-, U. In plus, au fost excluse din esantion companiile afiliate in care unul dintre actionari detine direct sau indirect cel putin 25% din capital, conform definitiei partilor afiliate din Codul Fiscal. Companiile in care toti actionarii cu o participatie de peste 25% din actiuni sunt persoane fizice sau angajati, au fost incluse in esantionul de cautare pentru a fi analizate in continuare.

**e) Pasul 5: Selectia pe baza caracteristicilor filialelor**

In plus fata de pasul anterior, in acest pas au fost eliminate acele companii care detin cel putin 25% sau mai mult intr-o filiala, pentru ca exista o probabilitate ca aceste companii sa desfasoare tranzactii cu partile lor afiliate, si, de aceea, rezultatele financiare ale acestora sa fie distorsionate.

f) Pasul 6: Informatii financiare disponibile

La acest pas au fost incluse in esantion companiile care prezentau doar situatii financiare neconsolidate (U1).

g) Pasul 7: Selectia pe baza veniturilor din exploatare

In acest pas al procesului de selectie au fost acceptate in esantion doar companiile care au inregistrat in cel putin un an din perioada analizata aferenta studiului (2010 – 2016) venituri din exploatare de peste 1.000.000 EUR.

B) Rezultatele cautarii in baza de date ORBIS

Pe baza pasilor de cautare in baza de date ORBIS mentionati mai sus, au fost identificate 283 de companii care ar putea fi folosite ca referinta de comparabilitate pentru tranzactia privind serviciile de inginerie si proiectare in constructii.

C) Excludere manuala

Pentru a imbunatati in continuare acuratetea acestui studiu, au fost aplicate o serie de filtre financiare, cu scopul de a selecta companii potential comparabile, care sa desfasoare activitati identice sau similare cu cele derulate in cadrul tranzactiei privind serviciile de inginerie si proiectare in constructii. In plus, a fost realizata o selectie manuala a companiilor ramase in esantion pentru a verifica daca descrierea activitatilor lor corespunde criteriilor de comparabilitate.

Au fost aplicate urmatoarele teste de excludere manuala:

1) Pasul 8: Lipsa date financiare

Companiile care nu au publicat date financiare pentru cel putin 2 din cei 3 ani analizati (pentru anul fiscal 2013 a fost utilizata perioada 2010 – 2012, pentru anul fiscal 2014 a fost utilizata perioada 2011 – 2013, pentru anul fiscal 2015 a fost utilizata perioada 2012 – 2014, pentru anul fiscal 2016 a fost utilizata perioada 2013 – 2015, respectiv pentru anul fiscal 2017 a fost utilizata perioada 2014 – 2016) au fost excluse, deoarece:

i. Atunci cand companiile nu raporteaza date financiare in fiecare an, exista posibilitatea ca datele furnizate sa fie incorecte;

ii. Folosirea datelor pe mai multi ani tine cont de natura ciclica a afacerilor. Liniiile Directoare OCDE recunosc importanta utilizarii datelor pe mai multi ani la stabilirea intervalului de comparare.

Pentru anul fiscal 2013, acest pas a condus la eliminarea a 41 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 242 de entitati.

Pentru anul fiscal 2014, acest pas a condus la eliminarea a 26 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 257 de entitati.

Pentru anul fiscal 2015, acest pas a condus la eliminarea a 19 companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 264 de entitati.

Pentru anul fiscal 2016, acest pas a condus la eliminarea a 13 companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 270 de entitati.

Pentru anul fiscal 2017, acest pas a condus la eliminarea a 9 companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 274 de entitati.

2) Pasul 9: Rezultate extreme

La acest pas au fost excluse companiile care au avut un nivel foarte mare al indicatorului de profitabilitate analizat. Valorile neobisnuit de mari sau de scazute ale Ratei rentabilitatii costurilor totale pot indica faptul ca o societate nu aplica o metoda constanta de prezentare a datelor financiare si, in consecinta, formula folosita pentru a calcula acest indicator nu este adecvata. De asemenea, este posibil sa fi fost greseli in

procesul de introducere a datelor. Din acest motiv, au fost excluse din esantion companiile a caror valoare a Ratei rentabilitatii costurilor totale pentru cel putin un an din ultimii trei ani a fost mai mica sau egala cu -100% sau mai mare sau egala cu 100% in perioada analizata.

Pentru anul fiscal 2013, acest pas a condus la eliminarea a 29 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 213 de entitati.

Pentru anul fiscal 2014, acest pas a condus la eliminarea a 40 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 217 de entitati.

Pentru anul fiscal 2015, acest pas a condus la eliminarea a 46 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 218 de entitati.

Pentru anul fiscal 2016, acest pas a condus la eliminarea a 48 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 222 de entitati.

Pentru anul fiscal 2017, acest pas a condus la eliminarea a 49 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 225 de entitati.

### 3) Pasul 10: Pierderea agregata

Au fost excluse din esantion companiile care inregistreaza pierderi in mod constant. Metoda folosita a constat in cumularea profitului/pierderii operationale pe o perioada de 3 ani fiscali (pentru anul fiscal 2013 a fost utilizata perioada 2010 – 2012, pentru anul fiscal 2014 a fost utilizata perioada 2011 – 2013, pentru anul fiscal 2015 a fost utilizata perioada 2012 – 2014, pentru anul fiscal 2016 a fost utilizata perioada 2013 – 2015, respectiv pentru anul fiscal 2017 a fost utilizata perioada 2014 – 2016). Daca suma obtinuta pe o perioada de 3 ani a fost negativa, compania a fost exclusa din esantion. Daca suma totala pe o perioada de 3 ani a fost pozitiva, compania a fost pastrata in esantion.

Pentru anul fiscal 2013, acest pas a condus la eliminarea a 38 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 175 de entitati.

Pentru anul fiscal 2014, acest pas a condus la eliminarea a 31 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 186 de entitati.

Pentru anul fiscal 2015, acest pas a condus la eliminarea a 28 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 190 de entitati.

Pentru anul fiscal 2016, acest pas a condus la eliminarea a 44 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 178 de entitati.

Pentru anul fiscal 2017, acest pas a condus la eliminarea a 52 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 173 de entitati.

### 4) Pasul 11: Numar mediu de angajati

Au fost excluse din esantion companiile care au inregistrat un numar mediu de angajati mai mic de 10 in perioada analizata (pentru anul fiscal 2013 a fost utilizata perioada 2010 – 2012, pentru anul fiscal 2014 a fost utilizata perioada 2011 – 2013, pentru anul fiscal 2015 a fost utilizata perioada 2012 – 2014, pentru anul fiscal 2016 a fost utilizata perioada 2013 – 2015, respectiv pentru anul fiscal 2017 a fost utilizata perioada 2014 – 2016).

Pentru anul fiscal 2013, acest pas a condus la eliminarea a 69 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 106 de entitati.

Pentru anul fiscal 2014, acest pas a condus la eliminarea a 73 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 113 de entitati.

Pentru anul fiscal 2015, acest pas a condus la eliminarea a 67 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 123 de entitati.



Pentru anul fiscal 2016, acest pas a condus la eliminarea a 58 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 120 de entitati.

Pentru anul fiscal 2017, acest pas a condus la eliminarea a 53 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 120 de entitati.

#### 5) Pasul 12: Verificarea manuala

Avand in vedere riscul ca rezultatele obtinute sa fie distorsionate de eventuale tranzactii intra-grup desfasurate de companiile ramase in esantionul final, a fost evaluat manual statutul de independenta al acestor companii.

In cazul in care, pe baza paginii de internet a companiei si/sau altor resurse internet s-a constatat ca unele companii fac parte din grupuri multinationale si au fost implicate in tranzactii intra-grup, au fost eliminate aceste companii din esantion.

In plus, au fost verificate manual descrierea activitatii companiilor potential comparabile din esantion (ex: website-urile companiilor, rapoarte anuale si alte resurse internet) pentru a determina comparabilitatea potentiala a acestora in ceea ce priveste functiile indeplinite in cadrul tranzactiilor analizate.

Este de retinut ca excluderea/pastrarea companiilor din esantion s-a realizat pe baza unor date disponibile public ale companiilor potential comparabile, precum si pe descrierea activitatilor derulate de prestatorul de servicii in cadrul tranzactiei de prestarii de servicii de inginerie si proiectare in constructii de catre x in beneficiul societatilor grupului x.

Pentru anul fiscal 2013, acest pas a condus la eliminarea a 94 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 12 entitati.

Pentru anul fiscal 2014, acest pas a condus la eliminarea a 102 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 11 entitati.

Pentru anul fiscal 2015, acest pas a condus la eliminarea a 114 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 9 entitati.

Pentru anul fiscal 2016, acest pas a condus la eliminarea a 112 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 8 entitati.

Pentru anul fiscal 2017, acest pas a condus la eliminarea a 113 de companii, reducand esantionul companiilor comparabile la 7 entitati.

#### D. Esantionul final

In baza rezultatelor selectiei manuale, la finalul acestei cautari amanuntite au rezultat urmatoarele:

- pentru anul fiscal 2013 au fost identificate 12 societati comparabile;
- pentru anul fiscal 2014 au fost identificate 11 societati comparabile;
- pentru anul fiscal 2015 au fost identificate 9 societati comparabile;
- pentru anul fiscal 2016 au fost identificate 8 societati comparabile;
- pentru anul fiscal 2017 au fost identificate 7 societati comparabile.

Se retine ca, urmare analizei efectuate, S.C. x S.R.L. a ales ca metoda de comparabilitate metoda marjei nete, ce presupune compararea marjei nete de profit obtinuta de catre una dintre partile afiliate implicate in tranzactie, cu marja neta de profit obtinuta de catre parti independente care desfasoara tranzactii comparabile.

In ceea ce priveste indicatorul de eficienta utilizat in cadrul analizei, acesta a fost Rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT), intrucat, asa cum este mentionat in Dosarul preturilor de transfer prezentat, RRCT „este cel mai reprezentativ indicator de eficienta economica in cazul prestarilor de servicii”. Formula de calcul a acestui indicator este: Rezultat din exploatare / Cheltuieli din exploatare.

C. Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea prețurilor de transfer, care a constat în verificarea modului de alocare a costurilor de exploatare corespunzător veniturilor realizate de societatea verificată în relație cu afiliații și stabilirea marjei nete practicate de societate în relație cu afiliații în vederea identificării sumelor necesare a fi reconsiderate drept venituri aferente activității desfășurate.

În acest sens, a fost utilizată aceeași formulă de calcul avută în vedere de S.C. x S.R.L., respectiv Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = Rezultat din exploatare / Cheltuieli din exploatare.

S-a procedat la interogarea bazei de date ORBIS pentru a determina dacă prețurile de transfer practicate de contribuabilul verificat se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la prețul de piață.

Căutarea informațiilor s-a făcut după criteriile prestabilite de selecție, care vor fi detaliate în continuare:

Au fost eliminate companiile considerate necomparabile cu S.C. x S.R.L., astfel găsiindu-se, potrivit interogării efectuate în data de 13.08.2019, un număr de 6 societăți pe plan local care să corespundă criteriilor de selecție aplicate.

Pentru analiza indicatorilor financiari ai societății comparativ cu cei obținuți de principalii competitori de pe piață în care își desfășoară activitatea societatea analizată, s-a interogată baza de date ORBIS, având în vedere următoarele criterii în vederea stabilirii intervalului de comparabilitate:

1. World region/Country/Region in country: Romania

Au fost incluse companii din România, întrucât au fost găsite societăți pe plan local care să corespundă criteriilor de selecție aplicate.

2. Status: Active, Unknown situation

Au fost incluse numai companii care sunt raportate active, pentru a le exclude pe cele inactive.

3. NACE Rev. 2 (Primary codes only): 7111 – Architectural activities, 7112 – Engineering activities and related technical consultancy, 7410 – Specialised design activities

Au fost incluse numai companii având codurile CAEN 7111 – Activități de arhitectură, 7112 – Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea, 7410 – Activități de design specializat.

4. BvD Independence indicator: A+, A, A-, U, Add all publicly listed companies, Add companies for which all shareholders or all shareholders with a stake greater than 25% are individuals or employees

Au fost incluse numai companiile înregistrate în Orbis ca independente (A+, A, A-, U), respectiv categoria (A+) care include companii cu 6 sau mai mulți asociați al căror procentaj de părți sociale este cunoscut și categoria (A) care include companii cu 4 sau 5 asociați identificați, respectiv categoria (A-) care include companii cu 1 până la 3 asociați identificați și categoria (U) care include societăți despre care nu este cunoscut gradul de independență.

5. Shareholders with subsidiaries by profile: owned between 25% and 100%;

Din esanșionul avut în analiză se exclud societățile cu un grad de afiliere cuprins între 25% și 100%.

6. Consolidation code: U1 (companies with unconsolidated accounts only)

Au fost incluse numai companii care au situatii financiare neconsolidate (intrucat cele cu situatii financiare consolidate pot face parte dintr-un grup).

7. Operating revenue (Turnover) (th USD): 2017, 2016, 2015, 2014, 2013, for at least one of the selected periods, min = 2.500, max = 4.000.

Au fost incluse numai companii cu o cifra de afaceri situata in intervalul de minim 2.500 mii USD si 4.000 mii USD, cu scopul de a exclude companiile necomparabile cu S.C. x S.R.L.

Avand in vedere aceste criterii, au rezultat un numar de 66 societati.

8. Selected companies: (60 deleted).

A fost efectuata analiza manuala a societatilor din punct de vedere al gradului de afiliere si al obiectului de activitate:

- au fost selectate societatile cu situatie necunoscuta a actionarilor si cele listate la burse, pe motiv ca este obligatorie verificarea acestora in cadrul analizei manuale pentru a certifica independenta acestora.

- urmare analizei manuale a societatilor, au fost eliminate un numar de 60 societati care nu pot fi incluse in esantion, intrucat nu corespund din punct de vedere al gradului de afiliere, cifrei de afaceri, obiectului de activitate si, totodata, au publicate date financiare incomplete in baza de date ORBIS. Mentionam ca dintre cele douasprezece societati selectate de S.C. x S.R.L. pentru comparatie in perioada 2013 – 2017, doar cinci dintre acestea au putut fi folosite in analiza facuta de organul de inspectie, restul fiind in situatia de avea relatii de afiliere, de a avea cifra de afaceri sub pragul ales sau de a avea marje de comparabilitate extreme (prea mari sau prea mici).

In baza criteriilor mai sus mentionate, au fost selectate un numar de 6 societati active din Romania, astfel:

x.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca primele cinci societati au intrat si in analiza S.C. x S.R.L., ele ragasindu-se printre cele douasprezece care au reprezentat esantionul de comparabilitate.

In ceea ce priveste S.C. x S.R.L., desi aceasta se regaseste printre societatile intrate in esantionul luat in calcul de societatea verificata, a fost eliminata la selectia manuala urmare a faptului ca nu au fost regasite suficiente informatii. Insa, potrivit bazei de date ORBIS, nu au rezultat aspecte care sa conduca la respingerea acestei societati din esantionul de comparabilitate, nici din punct de vedere al cifrei de afaceri, nici al afilierii, nici al marjelor extreme.

Drept pentru care cele sase societati din esantionul de mai sus au fost avute in vedere in ceea ce priveste selectia pentru comparabilitate, pentru ele existand informatii suficiente in baza de date ORBIS care sa nu le excluda la selectia manuala.

Astfel, pe baza informatiilor financiare exportate din baza de date Orbis, pastrand metoda de calcul si comparatie folosita de S.C. x S.R.L. in dosarul preturilor de transfer, la control s-a procedat la calcularea indicatorului Rata rentabilitatii costurilor totale (RRTC), dupa urmatoarea formula:

$\text{Rata rentabilitatii costurilor totale (RRTC)} = \frac{\text{Rezultat din exploatare}}{\text{Cheltuieli din exploatare}} * 100$
---

Intervalul de comparabilitate generala (intervalul dintre quartila inferioara si quartila superioara) obtinut la control pentru S.C. x S.R.L. in baza indicatorului RRCT calculat pentru anii 2013 – 2017 se prezinta, astfel:

	<b>RRTC 2013</b>	<b>RRTC 2014</b>	<b>RRTC 2015</b>	<b>RRTC 2016</b>	<b>RRTC 2017</b>
Cuartila inferioara	9,06%	12,99%	4,09%	3,44%	-7,67%
Mediana	13,75%	17,93%	12,04%	8,51%	11,00%
Cuartila superioara	16,70%	22,71%	25,77%	15,10%	23,50%
S.C. x S.R.L.	1,04%	-3,82%	2,74%	2,52%	8,46%

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca S.C. x S.R.L. a inregistrat in perioada 2013 – 2016 un nivel de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub quartila inferioara, mai putin anul 2017 cand indicatorul RRCT la unitatea verificata se afla in interiorul intervalului de comparabilitate.

Determinarea preturilor de transfer in cadrul inspectie fiscale s-a efectuat prin metoda cost plus reglementata la pct. 26 din H.G nr. 44/2004. Prin urmare, au fost determinate veniturile din exploatare avand in vedere atat marja mediana de profit operational pentru fiecare an fiscal, calculata de programul ORBIS aferent unui esantion de 6 societati comerciale, prin formula Rata rentabilitatii costurilor totale (valoarea mediana) = (Venituri din exploatare – Cheltuieli din exploatare) / Cheltuieli din exploatare x 100), cat si valoarea costurilor totale de exploatare.

In consecinta, conform art. 7, alin. (4) din Ordinul nr. 442/2016, la control s-a procedat la estimarea cuantumului preturilor de transfer prin ajustarea sumei veniturilor din exploatare aferente rezultatului fiscal, pe baza nivelului tendintei centrale a pietei.

In concluzie, analiza dosarului a condus la identificarea urmatoarelor aspecte:

**1)** In analiza rezultatelor companiilor comparabile (pg. 37 din dosarul preturilor de transfer), societatea a utilizat *media ponderata* a RRCT pentru o perioada de trei ani, respectiv:

- medie ponderata anii 2010 – 2012 pentru anul 2013;
- medie ponderata anii 2011 – 2013 pentru anul 2014;
- medie ponderata anii 2012 – 2014 pentru anul 2015;
- medie ponderata anii 2013 – 2015 pentru anul 2016;
- medie ponderata anii 2014 – 2016 pentru anul 2017.

Astfel, la capitolul 5.1.2. „Aplicarea marjei nete” din dosar (pg. 36), paragraful referitor la folosirea datelor pe mai multi ani pentru stabilirea indicatorului de eficienta RRCT, se mentioneaza ca, pentru a masura rezultatul obtinut de x din tranzactia analizata in comparatie cu nivelul rezultatului obtinut de companii similare independente, societatea verificata a folosit „rezultatul mediei a trei ani”.

In mod diferit de algoritmul de mai sus, la calculul RRCT al x S.R.L. au fost avute in vedere *valorile anuale* (si nu multianuale) pentru rezultatul din exploatare si

cheltuielile din exploatare, asa cum rezulta din anexa O la dosar – Calculul indicatorului de profit al x.

Astfel, in cadrul analizei de comparabilitate in Dosarul preturilor de transfer, s-au efectuat comparatii intre indicatorii de rentabilitate calculati ca *medie ponderata* pentru o perioada de trei ani pentru societatile din esantion si indicatorii calculati *anual* pentru x S.R.L., ceea ce nu ofera o comparabilitate justa si corecta.

2) Pentru societatile din esantionul de comparabilitate, indicatorul de profitabilitate RRCT a fost calculat potrivit informatiilor din baza de date ORBIS, respectiv rulajele si soldurile conturilor contabile din bilanturile contabile.

In mod diferit de cele de mai sus, la stabilirea indicatorului propriu, x S.R.L. a luat in calcul datele din evidenta fiscala si nu cele din evidenta contabila, asa cum a procedat in cazul firmelor din esantionul de comparabilitate.

Stabilirea pentru societate a unui algoritm de calcul pentru indicatorul RRCT diferit fata de cel aplicat pentru esantionul de companii utilizate ca referinta de comparabilitate contravine prevederilor Ghidului OECD, conform caruia metoda marjei nete implică efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

Din conținutul dosarului și a anexelor la dosar rezultă că nu s-au făcut ajustări similare, adică nu s-au exclus cheltuieli din calculul indicatorului de comparabilitate la societățile din esantion; s-a comparat un indicator modificat pentru x S.R.L. cu un indicator de profitabilitate nemodificat al societăților independente.

Pe cale de consecință, in vederea asigurării obiectivității comparației, la control s-a procedat la calculul indicatorului RRCT in baza informatiilor din ORBIS, in mod identic atat pentru S.C. x S.R.L., cat si pentru esantionul de companii utilizate ca referinta.

Astfel, veniturile din exploatare ajustate la control pentru perioada 2013 – 2016 sunt in valoare totala de x lei (x lei total venituri din exploatare facturate de unitate +x **lei ajustare venituri din exploatare**).

***Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:***

***A. Referitor la utilizarea la calculul RRCT a datelor multianuale pentru societatile din esantion si a indicatorilor calculati anual pentru x Romania:***

Se reține că această comparare nu poate fi justificată, întrucât exercițiile financiare vizate în dosarul prețurilor de transfer au fost finalizate și datele prezentate în baza de date sunt certe, astfel că se putea efectua compararea pe baza de date anuale.

Utilizarea unei comparari pe baza de date multianuale trebuia efectuată cu un indicator RRCT stabilit la nivelul S.C. x S.R.L. 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 informatiilor 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 într-o manieră comparabilă, sau dacă diferite condiții dintr-un an anterior au afectat prețul sau profilurile acestora, astfel încât ele să nu poată fi utilizate ca și comparabile.

3.78 Datele multianuale pot de asemenea îmbunătăți procesul de selecție a comparabilelor e.g. prin identificarea de rezultate care pot indica o variație semnificativă față de caracteristicile de comparabilitate de bază ale tranzacției controlate verificate, în unele cazuri ducând la respingerea comparabilei, sau detectarea unor anomalii în informațiile terțe".

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 RRCT al societății, calculat pentru un an fiscal, cu indicatorul RRCT 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 RRCT al societății calculat pe trei ani cu indicatorul RRCT al 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 diferențele.

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 (compararea indicatorului RRCT stabilit pe un an fiscal la societatea care a întocmit dosarul prețurilor de transfer, cu indicatorul RRCT stabilit pe baza datelor din trei ani anterior la societățile comparabile), 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, ci prestează servicii de inginerie și servicii de consultanță tehnică legate de acestea, respectiv servicii de arhitectură.

Or, potrivit prevederilor pct.2.74 din Ghidul OCDE:

**„2.74 Metoda marjei tranzacționale nete poate oferi o soluție practică pentru probleme de prețuri de transfer care, altfel, ar fi de nerezolvat, dacă este folosită rațional și cu ajustările corespunzătoare pentru a reflecta diferențele de tipul celor menționate anterior. Metoda marjei tranzacționale nete nu ar trebui utilizată decât dacă marjele nete sunt determinate din tranzacții necontrolate ale aceluiași contribuabil în circumstanțe comparabile sau atunci când tranzacțiile necontrolate comparabile sunt ale unei companii independente, dacă diferențele dintre compania asociată și compania independentă care au un efect substanțial asupra marjei nete utilizate sunt luate în considerare în mod corespunzător. Multe țări sunt îngrijorate că măsurile asigurătorii stabilite pentru metodele tranzacționale tradiționale pot fi omise în aplicarea metodei marjei tranzacționale nete. Astfel, atunci când diferențele între caracteristicile companiilor comparate au un efect substanțial asupra marjelor nete utilizate, nu ar fi corect să se aplice metoda marjei nete fără să se efectueze ajustări pentru aceste diferențe. Amploarea și fiabilitatea acestor ajustări vor influența fiabilitatea relativă a analizei făcute în cadrul metodei marjei nete. Vezi discuția privind ajustărilor de comparabilitate în paragrafele 3.47 – 3.54”.**

Mai mult, se reține că stabilirea prețurilor de transfer la nivelul prețului de piață practicat de entități independente nu reprezintă o știință exactă, stabilirea acestuia fiind efectuată pornind de la ideea ca membrii unui grup acționează la o lungime de braț în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup le poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii grupului ar fi acționați ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a se asigura aplicarea corectă a abordării entității separate, țările membre OECD au adoptat principiul lungimii de braț, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor.

Aceste principii internaționale de impunere au fost alese de țările membre OECD deoarece servesc dublul obiectiv de a asigura o bază impozabilă corespunzătoare în fiecare jurisdicție și de a evita dubla impunere, minimizând astfel conflictul între administrațiile fiscale și promovarea comerțului și investițiilor internaționale.

Ca urmare, în încercarea de a realiza un echilibru între interesele contribuabililor și cele ale administratorilor fiscali într-un mod echitabil pentru toate părțile, este necesar să fie luate în considerare toate aspectele sistemelor relevante într-un caz de prețuri de transfer.

Astfel, indiferent care din părți are obligația probatorie a faptului că prețurile de transfer sunt practicate conform principiului lungimii de braț, trebuie făcută o evaluare a corectitudinii modului de alocare a sarcinii de a susține cu probe, având în vedere celelalte caracteristici ale sistemului fiscal al jurisdicției, caracteristici ce au impact asupra administrării de ansamblu a regulilor de prețuri de transfer, inclusiv asupra soluționării disputelor.

Este posibil sa existe o dificultate reala in determinarea exacta a pretului de piata in absenta fortelor pietei sau cand se adopta o anumita strategie comerciala. Este important de retinut ca **necesitatea de a face o ajustare pentru a aproxima tranzactiile la lungime de brat ia nastere indiferent de orice obligatie contractuala asumata de parti de a plati un anumit pret si fara nici o legatura cu intentia partilor de a minimiza sau a eluda impozitele.**

Potrivit Ghidului OECD țările 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.**

Potrivit celor mai sus prezentate în mod legal organele de inspectie fiscală au procedat la recalcularea indicatorului RRTC în vederea stabirii prețului de piață cât mai aproape de realitate comparabil cu prețurile practicate, în condiții similare, de societățile independente.

*B.Referitor la argumentul societatii potrivit caruia indicatorul de profitabilitate al S.C. x S.R.L. a fost calculat eronat de organele de inspectie fiscala incluzând cheltuieli considerate nedeductibile de catre societate, ceea ce duce la dubla-impunere ilegală,* se retine ca organele de inspectie fiscala nu au eliminat cheltuielile nedeductibile de la calculul indicatorului de profitabilitate, întrucât nu există informatii despre astfel de ajustări la nivelul comparabilelor, iar efectuarea unei astfel de ajustări doar la indicatorul contestatarii poate afecta material comparabilitatea.

Astfel, se retine ca, la determinarea indicatorilor de profitabilitate neti se iau în calcul toate cheltuielile operationale legate de tranzactia analizată, indiferent dacă acestea sunt sau nu nedeductibile din punct de vedere fiscal.

O eventuală excludere a cheltuielilor nedeductibile fiscal de la calculul indicatorilor de profitabilitate neti, nu ar tine cont de cerintele diferite în ceea ce priveste încadrarea acestor cheltuieli ca si cheltuieli nedeductibile fiscal, existente în legislatiile fiscale din țări diferite si astfel ar afecta material comparabilitatea.

Mai mult, se retin prevederile par. 2.77 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE, potrivit carora „doar acele elemente care (a) sunt legate direct sau indirect de tranzactia controlată si (b) au o natură operatională trebuie luate în calcul la determinarea indicatorului de profit net în cazul aplicării metodei marjei nete de tranzactionare”.

În cazul de față, cheltuielile nedeductibile reprezintă în fapt cheltuieli operationale, fiind înregistrate în contabilitatea societății ca si cheltuieli de exploatare.

Astfel, argumentul potrivit căruia încadrarea ca si nedeductibile la calculul de impozit pe profit a anumitor cheltuieli înregistrate de societate cu serviciile de inginerie primite de la entități afiliate, conduce la o dublă impunere la nivelul societatii, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Mai mult:

- societatea nu invoca un temei legal privind aprecierile formulate;
- indicatorii financiari de profitabilitate utilizati in analiza de comparabilitate au ca sursa balantele contabile de verificare anuale ce stau la baza intocmirii situatiilor financiare anuale (centralizate, de altfel, si in baza de date ORBIS), iar organizarea si conducerea evidentei fiscale in baza reglementarilor din Codul fiscal are ca scop



stabilirea bazei de calcul proprii fiecărei societăți pentru impozitele și taxele datorate bugetului ( a se vedea art. 1 alin. (1) din Codul fiscal).

- includerea în calculul indicatorului de profitabilitate a tuturor cheltuielilor din exploatare înregistrate de societate în evidența contabilă nu presupune o dubla impozitare a cheltuielilor nedeductibile fiscal, întrucât:

- scopul analizei de comparabilitate efectuată la control în baza prevederilor Codului fiscal și a Ghidului OCDE constă în verificarea modului de conformare a societății la pretul de piață, respectiv a modului în care veniturile din exploatare realizate de societate au fost stabilite în condiții de piață prin aplicarea unei marje medii nete stabilite obiectiv asupra cheltuielilor din exploatare înregistrate în contabilitate;

- influența fiscală reținută la x România *urmăre controlului* a constatat în **ajustarea veniturilor din exploatare** realizate, înregistrate și declarate de societate în relație cu afiliații, în speta prin conformarea acestora la nivelul pretului de piață rezultat din analiza de comparabilitate;

- aplicarea metodei marjei nete în analiza de comparabilitate, respectiv determinarea pretului de vânzare prin metoda cost-plus, așa cum sunt reglementate de Codul fiscal și de Ghidul OCDE nu presupun impozitarea unor cheltuieli, ci ajustarea la nivelul pretului de piață a veniturilor realizate în relație cu afiliații;

- evidența fiscală condusă în conformitate cu precizările Codului fiscal are ca scop stabilirea bazei de calcul pentru impozitele și taxele datorate bugetului, inclusiv prin stabilirea cheltuielilor care pot fi sau nu deductibile din rezultatul fiscal.

Prin urmare, pe de o parte, contribuabila nu respecta principiul lungimii de brat în ceea ce privește veniturile facturate către afiliați, practicând o marjă de profit inferioară marjei nete medii, iar pe de altă parte, voit, face abstracție de precizările legale referitoare la calculul indicatorilor de profitabilitate pe baza datelor contabile din situațiile financiare, respectiv la stabilirea bazei de calcul pentru impozitele datorate la buget pe baza datelor din evidența fiscală.

Ajustarea de preturi de transfer „voluntară” invocată de aceasta reprezintă, în fapt, aprecierea că nedeductibile a unor cheltuieli înregistrate în evidența în baza facturilor emise de clienții săi la rândul lor, cu explicația „over-absorbție”, urmărirea unei hotărâri unilaterale de a nu recunoaște costurile reale ale presatorului ale cărui rate de tarifare finale sunt oricum în funcție de localizarea sa regională (pg. 10/contestatie) și nu de cheltuielile sale concrete.

C.Referitor la indicatorul utilizat de societate la stabilirea caracterului de piață a tranzacției, respectiv referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au luat în calcul datele din evidența fiscală și nu cele din evidența contabilă:

Contrar susținerilor societății, ***deficientă*** identificată de organele de inspecție fiscală constă în **compararea de către societate în analiza efectuată a unor indicatori de rentabilitate necomparabili, respectiv a unui indicator de profitabilitate nemodificat** (calculat în baza informațiilor contabile din situațiile financiare anuale) în cazul societăților independente, **cu un indicator de profitabilitate modificat** pentru S.C. x S.R.L. (calculat în baza informațiilor din evidența fiscală a societății rezultată prin excluderea din calcul a unor cheltuieli).

Se retine ca din conținutul dosarului prezentat de societate rezultă că **in analiza de comparabilitate nu s-au făcut ajustări similare** pentru societatile selectate in esantion versus unitatea verificata, in sensul ca, in timp ce **la societățile din esantion indicatorul de profitabilitate a avut in vedere toate cheltuielile declarate in situatiile financiare**, fara a fi excluse anumite cheltuieli, pentru pentru S.C. x S.R.L. indicatorul de comparabilitate **a avut in vedere excluderea anumitor cheltuieli din total cheltuieli declarate in situatiile financiare**.

Fata de cele de mai sus rezulta ca la intocmirea analizei de comparabilitate au fost incalcate prevederile pct. 29 din H.G. nr. 44/2004 dat in aplicarea art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct. 5 alin. (1), lit. d) din H.G. nr. 1/2016 dat in aplicarea art. 11, alin. (4) din Legea nr. 227/2015, conform carora comparația se face între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și **aceiași indicatori** ai persoanelor independente.

Mai mult:

\* conform art. 5, alin. (1) si art. 28, alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, societățile comerciale au obligatia să întocmească situații financiare anuale;

\* O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale precizeaza ca:

- obiectivul situațiilor financiare anuale îl constituie furnizarea de informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile unei categorii largi de utilizatori (pct. 17, sectiunea 2.1);

- elementele direct legate de evaluarea performanței financiare, prin intermediul contului de profit și pierdere, sunt veniturile și cheltuielile (pct. 19, alin. (1));

- pentru ca informațiile financiare să fie utile, ele trebuie să fie relevante și să reprezinte exact ceea ce își propun să reprezinte. Utilitatea informațiilor financiare este amplificată dacă acestea sunt comparabile, verificabile, oportune și inteligibile (pct. 29);

- art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal precizeaza ca „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 (...), suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței”;

- pct. d) din H.G. nr. 1/2016 dat in aplicarea art. 11, alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal prevede ca metoda marjei nete a profitului presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente.

Prin urmare, aplicarea metodei marjei nete presupune efectuarea unei comparații între indicatori financiari (pct. d din H.G. nr. 1/2016 dat in aplicarea art. 11, alin. (4) din Codul fiscal), a caror furnizare face obiectul situatiilor financiare (pct. 17 din O.M.F.P. nr. 1802/2014), pentru care exista obligativitatea intocmirii de catre toate societatile comerciale (art. 5, alin. (1) si art. 28, alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicata).

D.Referitor la afirmatia societatii potrivit careia Ghidul OECD nu ofera indrumari clare cu privire la natura sursei informatiilor ce trebuie a fi utilizate la calculul indicatorilor de profitabilitate utilizati in analiza, trebuie subliniat ca, potrivit prevederilor Ghidului, metoda marjei nete implică efectuarea unei comparații între anumiți indicatori

financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate, deci pe cale de consecință comparabilitatea indicatorilor impune comparabilitatea sursei informațiilor.

În ceea ce privește contextul legislativ invocat de societate, respectiv paragraful 2.64, secțiunea B.1, cap. 2 al Ghidului OECD, se reține că acesta nu este incident în speță, întrucât face referire la ordinea raportării indicatorului de profit net al contribuabilului din tranzacția controlată în primul rând la comparabile interne (tranzacții proprii comparabile necontrolate) și apoi, dacă nu este posibil, prin raportarea la comparabile externe (tranzacții comparabile realizate de către o companie independentă) și nu la indicatorii de profit selectați spre a fi comparați.

E.Referitor la faptul că echipa de inspecție s-a concentrat asupra modalității de calcul al indicatorului societății și nu asupra metodologiei de pregătire a studiului de comparabilitate sau a rezultatelor acestuia, respectiv că nu era necesară repetarea la control a exercitiului de pregătire a unui studiu propriu de comparabilitate.

Întrucât comparabilitatea efectuată de societate în cuprinsul Dosarului de preturi de transfer s-a efectuat pe baza unor indicatori necomparabili și cu încălcarea prevederilor pct. 29 din H.G. nr. 44/2004 dat în aplicarea art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct. 5 alin. (1) lit. d) din H.G. nr. 1/2016 dat în aplicarea art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, în vederea asigurării obiectivității comparației, la control s-a procedat la calculul indicatorului RRCT în baza informațiilor din ORBIS, în **mod identic** atât pentru S.C. x S.R.L., cât și pentru esanționul de companii utilizate ca referință.

Totodată, menționăm că ajustarea cheltuielilor doar în ceea ce privește o categorie supusă analizei conduce la modificarea rezultatelor calculului indicatorului de comparabilitate și, implicit, a valorilor cuartilelor, iar, întrucât modificarea nu s-a efectuat și pentru partea testată, rezultă că analiza efectuată nu asigură obiectivitatea, corectitudinea și comparabilitatea reglementate de Ghidul OECD ca linii directoare în ceea ce privește prețurile de transfer.

F.Referitor la faptul că studiul de comparabilitate efectuat de organele fiscale cu utilizarea unui criteriu cantitativ restrictiv:

Se rețin următoarele:

- societatea nu invocă un temei legal privind aprecierile formulate în ceea ce privește criteriul cantitativ contestat;

- criteriul cantitativ utilizat la control, respectiv un prag al cifrei de afaceri înregistrat într-unul din anii supuși analizei între 2,5 mil. USD și 4 mil. USD este conform prevederilor pct. 3.46 și 3.50 din Ghidul OCDE referitoare la procesul de selectare a comparabilelor, respectiv la ajustările ce trebuie efectuate în analiza de comparabilitate;

- esanționul de 66 de societăți potențial comparabil selectate la control se regăsește integral în cele 283 de companii selectate de x România;

- așa cum a fost detaliat în actul de control, un interval de comparație situat între 1 milion de EUR și 4 milioane EUR, așa cum susține societatea verificată, ar fi inclus în esanțion societăți care au indicatori mult diferiți de cei ai S.C. x S.R.L., așa cum este cazul S.C. x S.R.L. (CUI x), care doar în 2013 a avut o cifră de afaceri în sumă de x USD, respectiv x S.R.L. (CUI x) pentru care unitatea verificată propune efectuarea unei comparații având în vedere o cifră de afaceri în sumă de x USD pentru anul 2013 și un indicator RRCT calculat ca medie pentru anii 2010 – 2012 în cuantum de 26,0%, total irelevant față de analiza de comparabilitate la unitatea verificată.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-PH x emisa de AJFP Prahova, prin care s-a stabilit o obligatie de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 7 alin. 1 pct. 26, art. 11 alin (2) lit a) - d) și art. 19 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, pct. 22-25, 31-36 și 38 din HG nr.44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, 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, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, pct. 5 din HG nr. 1/2016, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, Ordinul nr. 442/2016, 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. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-PH x emisa de AJFP Prahova, prin care s-a stabilit o obligatie de plata în suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit.

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 Ilfov.