

## DECIZIA NR.953

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X .

Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si priveste obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa prin posta (Fan Courier Expres) conform documentelor existente la dosarul cauzei, inregistrata la A.J.F.P. potrivit inregistrarii efectuata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 , art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solucioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-a diminuat pierderea fiscala ,s-a stabilit baza impozabila suplimentara si s-a stabilit impozit pe profit suplimentar și solicita admiterea contestatiei și anularea actului administrativ fiscal contestat, din urmatoarele motive:

### 1.Respingerea metodei compararii preturilor;

Societatea contestatara nu este de acord cu abordarea organelor de inspectie fiscala respectiv ajustarea cuantumului preturilor de transfer prin folosirea marjei nete. Arata ca în perioada 2016-2018 , nu a prestat servicii similare către entitati independente ci a primit servicii similare prestate de entitati terte și de asemenea, în cadrul grupului , avea cunoștința de servicii similare achizitionate de entitatea sa afiliata de la alți prestatori independenți.Odata cu trecerea la noul sistem informatic în anul 2016, Societatea X avea acces la datele inregistrate cu ajutorul acestuia pe care le putea extrage și agrega/analiza într-un mod eficient pentru a putea astfel determina tranzactiile comparabile cu cele dasfasurate cu entitatea C și ulterior de a identifica documentele suport aferente tranzactiilor respective într-un mod mai facil, acesta fiind motivul pentru care s-a ales metoda compararii interne a preturilor.

Societatea contestatara arata ca presteaza servicii de procesare în beneficiul societății afiliate C și în același timp primește același tip de servicii de la entitati independente; totodata în cadrul grupului C , societatea afiliata H primește servicii de procesare de la entitati independente .

Invoca dispozitiile art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și sustine ca la selectarea metodei compararii preturilor s-au avut în vedere criteriile prevazute de legislatia în domeniu astfel:

- metoda care se apropie cel mai mult de imprejurarile în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe pietele comparabile din punct de vedere comercial, în acest sens raportarea la prețurile utilizate de alți operatori similari este indicată;

- metoda pentru care sunt disponibile datele rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe -la nivelul X exista informații disponibile în aceasta direcție, pentru perioada analizată;

- se compara ansamblu de operațiuni similare(croire, coasere, talpuiere);

- circumstantele cazului individual -in aceasta situație s-a avut în vedere comparația unor operațiuni similare derulate atât între operatori economici afiliați dar și între operatori economici independenți, comparația derulându-se în aceeași perioadă de timp, pe aceeași piață;

- activitățile derulate efectiv de diferitele persoane afiliate -entitățile avute în vedere pentru scopul comparației activează în același domeniu al producției de încălțăminte;

- societatea poate pune la dispoziție documentație relevantă din care să reiasă prețurile folosite în comparație;

- metodologia de stabilire a prețurilor este similară atât în cadrul raporturilor derulate între X și entitatea afiliată C, dar și între X și subcontractorii săi independenți sau între societatea H și subcontractorul sau independent și are în vedere operațiunile agreeate a se efectua asupra produselor precum și timpii alocați acestora;

- documentele suport(facturi, contracte, modele încălțăminte) au fost furnizate în timpul inspecției fiscale drept anexe la rapoartele de prețuri de transfer.

Mai mult la pct.2.3 din Ghidul OECD se prevede ca:"atunci când metoda comparării prețurilor și o altă metoda de stabilire a prețurilor de transfer pot fi aplicate în aceeași măsură , metoda comparării prețurilor este preferată"; de asemenea liniile directoare OCDE prevad ca „in cazul în care este posibilă identificarea unor tranzacții între societăți independente , metoda comparării prețurilor este opțiunea cea mai directă și mai sigură de a testa principiul valorii de piață.Asadar în astfel de cazuri metoda comparării prețurilor este preferată fata de toate celelalte metode.”

Astfel, societatea contestatara considera metoda comparării prețurilor cea mai adecvată metoda a fi aplicabilă speței în cauza.

Referitor la mențiunile organelor de inspecție fiscală potrivit căroră 3 din societățile terțe utilizate pentru aplicarea metodei ar fi în faliment/radiate sau ar fi în categoria contribuabililor mici , societatea contestatara sustine ca la momentul prestării serviciilor societățile erau active și funcționau iar mărimea societății identificată prin cifra de afaceri și/sau număr de angajați nu este un criteriu de comparabilitate care să fie avut în vedere în aplicarea metodei de comparare a prețurilor.

Astfel, societatea contestatara considera ca tranzactiile derulate cu entitatea afiliata C , în perioada 2016-2018 au fost derulate în condiții de piața și nu ar trebui realizata o ajustare a preturilor de transfer iar metoda compararii preturilor este cea mai adecvată în speta; sustine ca pierderea operationala suportata se datorează unor cauze externe, economice.

## 2. Pierderi operationale suportate de X în perioada 2016-2018;

Societatea contestatara arata ca principiile economice generale prevăd, in mod unanim, ca o societate poate sa sufere pierderi operationale si financiare cauzate de diverși factori economici, precum: dificultăți întâlnite in perioada de start-up a societății, ciclul afacerii si produsului, condiții economice nefavorabile, management defectuos, lipsa eficientei etc.

In ceea ce privește tranzacțiile intra-grup si problematica ce afecteaza societățile dintr-un grup, Liniile directoare OECD privind preturile de transfer pentru companiile multinaționale si administrațiile fiscale ("Ghidul OECD") menționează, de asemenea, in mod clar faptul ca societățile pot suferi pierderi operationale si financiare reale care nu sunt legate de tranzacțiile lor intra-grup; la pct.1.5 din Ghidul OECD se prevede: **„Nu trebuie presupus ca, condițiile stabilite in relațiile comerciale si financiare dintre societățile afiliate se abat invariabil de la cele impuse de piața libera.** Societățile afiliate din cadrul grupurilor multinaționale au, uneori, o autonomie considerabila si deseori negociază între ele ca si când ar fi societăți independente. Societățile răspund la situațiile economice ce decurg din condițiile de piața, atat in relațiile lor cu tertii, cat si cu societățile afiliate. De exemplu, managerii locali pot fi interesați de obținerea unei cifre bune a profitului si de aceea nu doresc sa stabilească preturi care sa le reducă profiturile propriilor societăți. Administrațiile fiscale ar trebui sa retina aceste considerații pentru a facilita alocarea eficienta a resurselor in selectarea si efectuarea examinărilor privind preturile de transfer”

In consecința, unul din primele puncte ce ar trebui luate in considerare in analiza tranzacțiilor intra-grup ar fi acela de a tine cont de toate condițiile relevante (atat independente cat si dependente) care ar putea sa influențeze acele tranzacții si sa nu se presupună "ex-ante" ca, doar pentru simplul fapt ca tranzacția se desfasoara între parti afiliate, aceasta nu corespunde principiilor de piața.

Societatea contestatara sustine ca autoritatile fiscale nu au luat in considerare toti ceilalți factori care influențează modalitatea in care tranzacția intra-grup s-a derulat si au presupus pur si simplu ca aceasta nu respecta principiul valorii de piața, ceea ce, in mod evident, nu este in conformitate cu principiile economice si principiile preturilor de transfer menționate anterior, considera ca inspectorii fiscali ar fi trebuit sa analizeze toate celelalte circumstanțe ce afecteaza mediul de afaceri in general si afacerea locala in special si ar fi trebuit sa interpreteze rezultatele operationale ale societății intr-un context de afaceri mai larg. Potrivit Ghidului OECD o entitate ar putea sa suporte pierderi operationale reale, cauzate de motive operationale si economice reale.

În speta , societatea contestatara sustine ca pierderea operationala a fost cauzata de factori independenți generați de evoluția industriei si a conjuncturii economice, astfel:

-In perioada analizata, costurile salariale au crescut substanțial, creștere generata atat de evoluția ascendentă a salariului minim, dar si de competiția

salariala generata de lipsa muncitorilor calificați; la un număr mai mic de angajați in 2018 comparativ cu 2017 si 2016 , costurile salariale au crescut .

-Salariul minim in aceeași perioada a evoluat din 2014 (cost la nivel de angajator) in 2018 (cost la nivel de angajator) - avand in vedere industria in care activeaza societatea, in care majoritatea salariaților sunt platiti cu salariul minim orar, o astfel de creștere a salariului minim obligatorie prin lege si deci independent de voința societății are consecințe majore si imediate asupra cheltuielilor si implicit a profitabilității înregistrate de societate;

-Scăderea producției din 2015 in 2018 generata de scăderea cererii pentru astfel de produse a afectat, din nou, activitatea si poziția operaționala a societății, care s-a confruntat cu o serie de costuri fixe dificil de ajustat si acoperit;

-De asemenea, sezonalitatea producției precum si dificultatea in gasirea de forța de munca au condus la suportarea de societate de costuri semnificative cu salariații, costuri neacoperite de producția propriu-zisa, dar necesare pentru pastrarea muncitorilor si asigurarea continuității activitatii.

Astfel, societatea contestatara sustine ca pierderile survenite in perioada analizata sunt reale si argumentate si ca o simpla ajustare a indicatorilor de profitabilitate fara a lua in considerare atat concluziile alocarii metodei de comparație a preturilor dar si circumstanțele economice care au dus la o poziție operaționala negativa este împotriva principiilor preturilor de transfer.

3.Cu privire la modul de calcul al preturilor de transfer din perioada 2016-2018, societatea contestatara sustine:

Serviciile de procesare realizate se desfasoara in baza unor instrucțiuni clare primite de la societatea afiliata beneficiara si cu respectarea unor standarde clare de calitate pentru produsele astfel obținute. Prețul serviciilor se stabilește in funcție de fiecare operațiune care trebuie realizata, timpii alocăți fiecărei operațiuni si costul orar al fiecărei operațiuni. Costul orar al operațiunii este stabilit in funcție de costurile societatii in calitate de prestator si care, in general, se refera la elementele de mai jos, la care se adauga o marja de profit;

-costurile cu salariile personalului direct implicat în producție si ale personalului administrativ;

-costuri cu utilitățile folosite de fabrica in realizarea procesului de producție ( energie electrică);

-costuri cu mentenanta si eventuale reparații ale echipamentului de producție.

Societatea contestatara considera ca, în mod eronat, organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile suplimentare din tranzacțiile derulate cu entitatea afiliata din Italia, stabilind o baza impozabila suplimentara diminuând astfel pierderea fiscala cumulata înregistrata de societate și stabilirea impozitului pe profit suplimentar .

Societatea contestatara sustine ca in calculul ajustării, nu s-a avut in vedere un factor important, ce generează ajustări de comparabilitate permise conform Ghidului OECD - si anume costurile suportate de aceasta cu salariații sai - pentru perioade din fiecare an din perioada analizata in care producția a fost sistata si angajații nu au lucrat in mod efectiv, fiind insa platiti:

Societatea contestatara arata ca aceasta ajustare de comparabilitate este permisa atat de legislatia interna la pct 5 (4) din Normele Metodologice de

aplicare ale art. 11 (4) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare cât și în Ghidul OECD; pe perioada reducerii activității cauzată de comenzi insuficiente, perioada fluctuantă și dinamică (pentru care nu se cunoaște cu precizie de la bun început cât de afectată va fi activitatea și care va fi perioada totală de-a lungul căreia societatea se va confrunța cu reducerea activității), salariații implicați în activitatea redusă și care nu au mai desfășurat efectiv activitate în perioadele afectate au beneficiat de o indemnizație egală cu 75% din salariul acestora, din fondurile angajatorului, fiind la dispoziția societății și putând fi rechemați oricând la serviciu, în funcție de evoluția volumului comenzilor și implicit al volumului de activitate (economic similar cu noțiunea de șomajul tehnic). Respectivul sume plătite angajaților s-au reflectat, corespunzător, în cheltuieli în bilanțul societății, având un caracter extraordinar fiind destinate pentru a menține disponibili proprii angajați (într-o perioadă caracterizată de lipsa de forță de muncă locală) pentru a rezerva capacitatea de onorare a comenzilor viitoare. Având, mai degrabă, un caracter extraordinar decât unul pur operațional, acestea au fost excluse din calculul indicatorului de profit, pentru a se asigura comparabilitatea, în conformitate cu prevederile Ghidului OECD menționate mai sus.

Astfel, pornind de la indicatorul X calculat de mai sus, precum și intervalul de comparabilitate aferent studiului realizat pe teritoriul UE, calculul ajustării ar fi următorul :

Venituri recalculat = cheltuieli de exploatare ajustate  $\times (1 + RRTC)$ ; RRTC reprezintă valoarea mediană a indicatorului:

Pe anul 2018, societatea contestată susține că indicatorul se află în interval și nu se impune ajustarea veniturilor.

Deși societatea nu este de acord cu aplicarea metodei marjei nete folosită de echipa de inspecție fiscală și își menține poziția conform căreia metoda comparării prețurilor a fost folosită în mod adecvat și prețurile practice aferente serviciilor de procesare prestate către entitatea afiliată C au fost stabilite la nivel de piață, nefiind astfel necesară nicio ajustare, în ipoteza folosirii metodei marjei nete, calculul de ajustare ar fi cel menționat mai sus.

Pentru motivele mai sus prezentate, societatea contestată consideră că nelegale veniturile impozabile suplimentare, calculate urmând ajustarea prețurilor de transfer și de asemenea impozitul pe profit suplimentar .

Referitor la accesoriile (dobânzi, penalități de întârziere, penalități de nedeclarare) aferente impozitul pe profit stabilit eronat de plata de organele de inspecție fiscală, societatea contestată consideră că nu datorează bugetului de stat obligațiile fiscale accesorii în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" ;Invoca în susținere dispozițiile art. 98 lit. c, art.173 (5) și art. 181 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, consideră că nu există temei legal în baza căruia societății să îi fie imputate accesorii (dobânzi de întârziere, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare) aferente impozitului pe profit stabilit eronat de plata de organele de inspecție fiscală.

Totodată, societatea contestată, susține că autoritățile fiscale nu au luat în considerare toate argumentele prezentate de societate în dosarul de prețuri de transfer, documentele ulterioare prezentate și punctul de vedere prezentat atunci

când a determinat obligațiile fiscale ale societății în perioada supusă analizei conform art. 7, alin.(2) și (3) din Codul de procedură fiscală .

Pentru argumentele mai sus prezentate, societatea contestată solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere cu privire la impozitul pe profit .

II.Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, pe perioada 01.01.2014-31.12.2018, au stabilit în sarcina Societății X impozit pe profit suplimentar .

Din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată , rezulta :

În perioada analizată societatea a livrat către CC, societate afiliată indirect, conform contractelor încheiate, servicii de procesare în sistem lohn de încălziminte, folosind exclusiv materialele și uneltele furnizate de CC sau cele cumpărate în baza specificațiilor C respectând standardele indicate de către societatea afiliată.

Societatea X are profil de producător în sistem lohn și își asumă riscuri limitate. În cazuri excepționale, societatea poate achiziționa unele materiale din afara grupului, în funcție de necesități, respectând însă indicațiile de la grup. Prețul manoperei se stabilește în funcție de fiecare operațiune în parte, timpii alocăți fiecărei operațiuni și costul orar, la care se adaugă o marjă de profit.

Pe perioada verificată , societatea a înregistrat în evidența contabilă, venituri din servicii de manoperă, astfel:...

Având în vedere tranzacțiile efectuate între persoane juridice afiliate, organele de inspecție fiscală au solicitat societății, prin adresa întocmirea dosarului preturilor de transfer în baza prevederilor art 108, alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare și a Ordinului președintelui ANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/ estimare a preturilor de transfer.

Analizând dosarul preturilor de transfer organele de inspecție fiscală au constatat ca:

- în anii 2016, 2017 și 2018, societatea a selectat aplicarea metodei comparării preturilor interne.

-societatea prestează servicii de procesare în beneficiul CC și în același timp primește același tip de servicii de la societăți independente, pentru a putea finaliza comenzile în timp util iar în cadrul grupului C societatea afiliată H primește servicii de procesare de la societăți independente, acestea fiind motivele pentru care a fost selectată metoda comparării interne.

-în dosarul preturilor de transfer există situații pe ani cu preturile unitare/minut pentru operațiunile desfășurate de societate dar și pentru preturile achitate în relația cu societăți independente pentru operațiuni similare.

Analizând situațiile pe baza liniilor directoare OECD, societatea considera ca, caracteristicile serviciilor comparate sunt similare, impartite pe categorii: talpuiere, croire si coasere. Prestarea serviciilor are loc pe aceeași piața locala, de aceeași dimensiune, nivel de cerere si oferta, toate entitatile participante urmăresc dezvoltarea afacerii si maximalizarea profitului. Preturile practicate de Societatea Xcu subcontractorii săi sunt identice sau mai mici decât cele practicate in relația cu C C.;pierderea a fost cauzata de factori independenți, respectiv costurile salariale au crescut substanțial,scăderea producției,sezonalitatea producției si lipsa forței de munca calificata. Societățile cu care se face compararea in dosarul preturilor de transfer sunt Societatile ..., .

Pentru a verifica daca societățile selectate precum si intervalul intercuartilic calculat in dosarul preturilor de transfer este real, organul de inspecție fiscala a efectuat o analiza paralela din baza de date Orbis.

Pentru a asigura un eșantion adecvat de societăți potențial comparabile, strategia de cautare a cuprins codurile CAEN, categoria de contribuabil, teritoriu, starea societăților si alte criterii,precum si indicatorii financiari. Pe baza pașilor de cautare in baza de date Orbis, au fost identificate 347 societăți care pot folosi ca referința de comparabilitate si sunt prezentate in situația anexata RIF întocmită de Compartimentul Preturi de Transfer din cadrul DGRFP. Conform metodologiei de control a Dosarului preturilor de transfer, analiza comparabila a preturilor de transfer trebuie realizat pe date anuale.

Pentru analiza preturilor de transfer organul de inspecție fiscala a selectat aplicarea metodei marjei nete, deoarece procesul de selecție a comparabilelor este mai permisiv fiind admise nu numai diferente in caracteristicile produselor si/ sau serviciilor, dar si diferente minore in profilul funcțional, aceasta abordare fiind aprobata si prin art. 2.68 din Liniile Directoare OECD, iar restul metodelor au fost respinse deoarece:

- metoda comparării nu se poate aplica deoarece societatea nu prestează servicii de prelucrare pentru societăți independente;

- metoda prețului de revanzare nu se poate aplica deoarece societatea nu activeaza ca si distribuitor pentru societatea afiliata;

- metoda cost plus s-ar putea aplica daca ar exista o comparabilitate perfecta intre tranzacția analizata si posibilele tranzacții independente comparabile întrucât nu se poate cunoaște metoda calculării bazei de cost a comparabilelor, nici metoda cost plus nu poate fi aplicata.

Pentru a putea determina daca preturile de transfer ale societății sunt la preț de piața (principiul lungimii de braț) conform art. 11 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si a Ghidului de preturi de transfer pentru companii multinaționale si administrații fiscale, organele de inspecție fiscala au procedat la determinarea marjei de comparare si a valorii medianei necesare aplicării metodei marjei nete pe baza datelor financiare furnizate de către cele 12 societati independente, indicatorul utilizat fiind rata rentabilității costurilor totale, respectiv rezultat din exploatare/venituri din exploatare - rezultat din exploatare.

Pentru anul 2016, rezultatele obținute se prezintă astfel:...

Cu privire la tranzacția comparabila interna in baza careia s-a aplicat metoda comparării preturilor in cadrul dosarului preturilor de transfer, organele de inspecție fiscala au respins aceasta metoda deoarece societatea nu prestează servicii de manopera pentru societățile independente menționate mai

sus, aceștia fiind subcontractori(furnizori); au fost examinați indicatorii de profit ai societăților independente analizate și s-a constatat că cele trei societăți nu sunt comparabile cu societatea X prin prisma cifrei de afaceri, a numărului de salariați și a profitului realizat.

Societatea A este un contribuabil mic, fiind în faliment, având cifră de afaceri mică, pierdere fiscală și un număr de 5 salariați.

Societatea S este un contribuabil mic, fiind radiată din 2017, având cifră de afaceri mică, pierdere fiscală și un număr de 34 salariați.

Societatea I este un contribuabil mic, având cifră de afaceri, profit și un număr de 25 salariați.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la întocmirea dosarului preturilor de transfer pentru perioada 2016-2018, societatea a schimbat metoda marjei nete și a optat pentru metoda comparării interne a preturilor, pe motiv că "Societatea X nu a prestat servicii de producție similare celor prestate către societatea afiliată și către societăți independente".

Conform bilanțului contabil întocmit pentru anul 2016, cifra de afaceri a societății contestată a crescut, numărul mediu de salariați fiind același, dar a înregistrat o pierdere; în anul 2017, cifra de afaceri, numărul mediu de salariați a scăzut, înregistrând o pierdere iar în anul 2018 cifra de afaceri a fost de ... număr salariați a scăzut, înregistrând pierdere.

Societatea contestată motivează pierderea fiscală urmând creșterii costurilor salariale, creșterii salariului minim și competiția salarială generată de lipsa forței de muncă.

Analizând rezultatele financiare din prisma unei societăți independente organele de inspecție fiscală au reținut că o societate independentă nu ar fi pregătită să tolereze pierderi care ar continua la nesfârșit, o întreprindere independentă care înregistrează pierderi recurente va înceta în cele din urmă să facă afaceri în astfel de termeni, va îndeplini un serviciu de producție doar dacă ar fi compensată cu un onorariu adecvat pentru serviciu. O societate afiliată care înregistrează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea este benefică grupului în întregul lui.

În vederea stabilirii prețului corect de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate, organele de inspecție fiscală au procedat la alegerea metodei marjei nete prevăzută la pct.5, alin. (1) pct.a din HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, ca fiind metoda cea mai adecvată.

Din informațiile transmise de societatea contestată rezulta că la calculul marjei nete societatea efectuează o ajustare a cheltuielilor de exploatare cu cheltuielile de șomaj tehnic în urma căreia calculează indicatorul de profitabilitate ajustat al societății.

Urmare verificării organele de inspecție fiscală resping ajustarea cheltuielilor de exploatare prezentate de societatea pentru anii 2016-2018, pe motiv că din baza de date ANAF rezulta că în perioada 2016-2018 niciun angajat al societății nu a fost în șomaj tehnic, contractele de muncă nu au fost suspendate temporar. Cu ocazia trecerii de la un model de producție la altul exista o perioadă de relaxare în care se fac transformările liniei de producție pentru noua comandă și în care muncitorii nu sunt plătiți 100% din lipsa de producție dar această fază de transformare și amenajare pentru un nou model de producție este necesară și în cadrul altor societăți independente care desfășoară activități de producție similare; aceleași cheltuieli apar la toate societățile comparabile care desfășoară activitate de producție similară, fiecare trebuie să



isi reamenajeze linia de producție pentru fabricarea unui nou produs, aceste cheltuieli fiind cheltuieli proprii fiecărei societati legate de organizare si nu reprezintă cheltuieli excepționale doar a acestei societăți .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca insasi societatea când a calculat marja de profitabilitate pentru anii 2014 si 2015 in care societatea se incadreaza intre quartilele de profitabilitate nu a ajustat cheltuielile cu cheltuielile pentru lipsa temporara de munca deși si in acești ani activitatea societatii era aceeași ca si in perioada 2016-2018 , rezultand astfel ca, societatea s-a folosit de aceasta ajustare doar in anii in care nu se incadreaza in intervalul intercuartilic de profitabilitate.

In urma analizei dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzacțiile efectuate intre Societatea X si CC in calitate de client, nu au fost conform principiului valorii de piața si a deplinei concurențe, motiv pentru care s-a procedat la ajustarea veniturilor Societății X in sensul creșterii acestora in vederea reflectării prețului de piața al serviciilor tranzacționate intre persoane afiliate, conform prevederilor art 11, alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, majorând veniturile societatii astfel incat, rata rentabilitatii sa fie egala cu 1,86 - mediana intercuartilica, calculata pentru anul 2016 , respectand prevederile art.5, alin. 15 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Valoarea tranzacției înregistrata in evidenta contabila dintre cele doua societăți este in anul 2016 de... (cifra de afaceri neta) din care venituri din livrare de bunuri in valoare de ... si venituri din prestari servicii(manopera) în valoare de ....

Societatea contestatara desfasoara activitate de producție in lohn, efectuează achiziții de materiale de la CC pe care după prelucrare le livrează înapoi la același preț, aproximativ identic, deci, valoarea livrărilor de bunuri este aproximativ egala cu valoarea cheltuielilor cu achiziția de materiale, astfel, aceasta nu influențează rata de rentabilitate.

Organele de inspectie fiscala, pentru a determina valoarea cu care veniturile se vor majora pentru a asigura o rata a rentabilității de 1,86% (mediana), au pornit de la formula Ratei rentabilitatii:

$RR = \text{rezultat din exploatare} \times 100 / \text{cifra de afaceri neta}$ ; din acest venit se scad veniturile din exploatare înregistrate de societate conform bilanțului contabil si Declarației privind impozitul pe profit(formular 101) in suma de ..., rezultand diferența de venituri din exploatare de înregistrat urmare ajustării, in suma de ...

Astfel, organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile realizate de societatea X in sensul creșterii acestora cu suma de .. pentru a asigura o rata a rentabilității costurilor de 1,86%, egala cu mediana intervalului intercuartilic determinata din analiza de comparabilitate pentru companiile independente, iar aceste venituri au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil si a impozitului pe profit pentru anul 2016 în conformitate cu prevederile art.19, alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Urmare ajustarii veniturilor impozabile cu suma de ... , organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de societate, au stabilit profit impozabil și impozit pe profit de plata în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel:

Astfel pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit de plata .

Pentru anul 2017, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat sa societatea contestatara prestează servicii de procesare in beneficiul CC si in același timp primește același tip de servicii de la societati independente, pentru a putea finaliza comenzile in timp util ,iar in cadrul grupului C societatea afiliata H primește servicii de procesare de la societăți independente, acestea fiind motivele pentru care a fost selectata metoda comparării interne. In dosarul preturilor de transfer exista situatii pe ani cu preturile unitare/minut pentru operațiunile desfășurate de societatea contestatara dar si pentru preturile achitate in relația cu societati independente pentru operațiuni similare. Analizând situațiile pe baza liniilor directoare OECD, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea considera ca, caracteristicile serviciilor comparate sunt similare, impartite pe categorii: talpuiere, croire si coasere. Prestarea serviciilor are loc pe aceeași piața locala, de aceeași dimensiune, nivel de cerere si oferta, toate entitatile participante urmăresc dezvoltarea afacerii si maximizarea profitului. Preturile practicate de X cu subcontractori sunt identice sau mai mici decât cele practicate in relația cu CC pierderea fiind cauzata de factori independenți, respectiv costurile salariale crescute substanțial, scăderea producției, sezonalitatea producției si lipsa forței de munca calificata. Societățile cu care se face compararea in dosarul preturilor de transfer sunt societatile A, I, M si S.

Pentru a verifica daca societățile selectate precum si intervalul intercuartilic calculat in dosarul preturilor de transfer este real, organul de inspectie fiscala a efectuat o analiza paralela in baza de date Orbis.

Pentru a asigura un eșantion adecvat de societăți potențial comparabile, strategia de cautare a cuprins codurile CAEN, categoria de contribuabil, teritoriu, starea societăților si alte criterii, precum si indicatorii financiari. Pe baza pașilor de cautare in baza de date Orbis, au fost identificate 347 societăți care pot folosi ca referința de comparabilitate si sunt prezentate in situația anexata raportului de inspectie fiscala întocmită de Compartimentul Preturi de Transfer din cadrul DGRFP.

După cum s-a arătat și mai sus organele de inspectie fiscala au selectat aplicarea metodei marjei nete, deoarece procesul de selecție a comparabilelor este mai permisiv fiind admise nu numai diferente in caracteristicile produselor si/ sau serviciilor, dar si diferente minore în profilul funcțional, aceasta abordare fiind aprobata si prin art. 2.68 din Liniile Directoare OECD.

În vederea determinarii preturilor de transfer , organele de inspectie fiscala au avut în vedere eșantionul de 12 societăți independente selectate din Uniunea Europeana, admis și de societate , in funcție de rezultatele carora s-a calculat intervalul intercuartilic iar in anii in care societatea nu s-a incadrat in intervalul intercuartilic stabilit s-a procedat la ajustarea veniturilor societății care a fost recalculat in funcție de mediana obtinuta.

Rezultatele obținute se prezintă astfel...

Urmare analizei dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzacțiile efectuate intre societatea X si CC in calitate de client, nu au fost conform principiului valorii de piața si a deplinei concurente, fapt pentru care s-a procedat la ajustarea veniturilor societății X in sensul

creșterii acestora în vederea reflectării prețului de piață al serviciilor tranzactionate, conform prevederilor art. 11, alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, majorând veniturile societății astfel încât, rata rentabilității să fie egală cu 2,34 - mediana intercuartilică, calculată pentru anul 2017, respectând prevederile art.5, alin. 15 din HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Din documentele prezentate de societate rezultă că în anul 2017, valoarea tranzacțiilor înregistrate în evidența contabilă dintre cele două societăți este de ... (cifra de afaceri netă), reprezentând venituri din livrare de bunuri în valoare de ... și prestări servicii (manopera) de ... lei; Societatea desfășoară activitate de producție în lohn, efectuează achiziții de materiale de la CC pe care după prelucrare o livrează înapoi la același preț, aproximativ identic, deci, valoarea livrărilor de bunuri este aproximativ egală cu valoarea cheltuielilor cu achiziția de materiale, astfel, aceasta nu influențează rata de rentabilitate.

Pentru a determina valoarea cu care veniturile se vor majora pentru a asigura o rată a rentabilității de 2,34% (mediana) organele de inspecție fiscală au pornit de la formula Ratei rentabilității:

$Rr = \text{rezultat din exploatare} \times 100 / \text{cifra de afaceri netă}$ , ... din acest venit se scad veniturile din exploatare înregistrate de societate conform declarației privind impozitul pe profit (formular 101) în suma de ... și rezultă diferența de venituri din exploatare de înregistrat urmarea ajustării.

Astfel, pentru a se atinge mediana de 2,34% venitul societății a fost majorat cu suma de ....

Urmare stabilirii de venituri impozabile suplimentare, pe anul 2017, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal astfel:...

Urmare recalculării profitului impozabil pe anul 2017, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate și au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit de plată .

Anul 2018;

Urmare verificării, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea prestează servicii de procesare în beneficiul CC, societate afiliată indirect, și în același timp primește același tip de servicii de la societăți independente, pentru a putea finaliza comenzile în timp util, iar în cadrul grupului C societatea afiliată H primește servicii de procesare de la societăți independente.

După cum s-a arătat și mai sus din dosarul preturilor de transfer, prezentat de societate s-a constatat că la stabilirea pretului de transfer între societăți afiliate, societatea contestată a selectat metoda comparării preturilor; în dosarul preturilor de transfer există situații pe ani cu preturile unitare/minut pentru operațiunile desfășurate de societatea contestată, dar și pentru preturile achitate în relația cu societăți independente pentru operațiuni similare. Analizând situațiile pe baza liniilor directoare OECD, societatea consideră că, caracteristicile serviciilor comparate sunt similare împartite pe categorii; talpă, croire și coasere. Prestarea serviciilor are loc pe aceeași piață locală, de aceeași dimensiune, nivel de cerere și ofertă, toate entitățile participante urmăresc dezvoltarea afacerii și maximalizarea profitului. Preturile practicate de X cu subcontractorii sunt identice sau mai mici decât cele practicate în relația cu CC.

Astfel, societatea contestată susține că pierderea a fost cauzată de factori independenți, respectiv costurile salariale care au crescut

substanțial, scăderea producției, sezonalitatea producției și lipsa forței de muncă calificată. Societățile cu care se face comparație în dosarul preturilor de transfer sunt A, I, M și S.

După cum s-a arătat și mai sus, pentru a verifica dacă societățile selectate precum și intervalul intercuartilic calculat în dosarul preturilor de transfer este real, organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză paralelă în baza de date Orbis.

Pentru a asigura un eșantion adecvat de societăți potențial comparabile, strategia de căutare a cuprins codurile CAEN, categoria de contribuabil, teritoriul, starea societăților și alte criterii, precum și indicatorii financiari. Pe baza pașilor de căutare în baza de date Orbis, au fost identificate 347 societăți care pot folosi ca referință de comparabilitate și sunt prezentate în situația anexată la raportul de inspecție fiscală, întocmită de Compartimentul Preturi de Transfer din cadrul DGRFP. Conform metodologiei de control al dosarului preturilor de transfer, analiza comparabilă a preturilor de transfer trebuie realizată pe date anuale.

Pentru analiza preturilor de transfer organele de inspecție fiscală au selectat aplicarea metodei marjei nete, deoarece procesul de selecție a comparabilelor este mai permisiv fiind admise nu numai diferențe în caracteristicile produselor și/sau serviciilor, dar și diferențe minore în profilul funcțional, această abordare fiind aprobată și prin art. 2.68 din Liniile Directoare OECD.

După cum s-a arătat și mai sus, organele de inspecție fiscală au luat în considerare un eșantion de 12 societăți selectate din Uniunea Europeană în funcție de rezultatele cărora s-a calculat intervalul intercuartilic, eșantion admis și de societatea contestată, și s-a procedat la ajustarea veniturilor societății care a fost recalculat în funcție de mediana obținută.

Rezultatele obținute se prezintă astfel..:

Rata de rentabilitate a costurilor totale înregistrat de X pentru anul 2018 este de (-)2,05%, astfel ca organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor societății astfel încât marja de profit să fie egală cu mediana pentru anul 2018, de 1,83 %.

Din Raportul de inspecție fiscală, urmare analizării dosarului preturilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate între societatea X și C C în calitate de client, nu au fost conform principiului valorii de piață și a deplinei concurențe, fapt pentru care s-a procedat la ajustarea veniturilor X în sensul creșterii acestora în vederea reflectării prețului de piață a serviciilor tranzacționale, conform prevederilor art. 11, alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, majorând veniturile societății astfel încât, rata rentabilității să fie egală cu 1,83 - mediana intercuartilică, calculată pentru anul 2018, respectând prevederile art.5. alin. 15 din HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Din documentele prezentate de societate a rezultat că valoarea tranzacției înregistrată în evidența contabilă dintre cele două societăți este de ... din care venituri din livrare de bunuri în valoare de ... și venituri din prestări servicii (manopera) în valoare de ....

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea desfășoară activitate de producție în lohn, efectuează achiziții de materiale de la CC care după prelucrare o livrează înapoi la același preț, aproximativ identic, deci, valoarea livrărilor de bunuri este aproximativ egală cu valoarea cheltuielilor cu achiziția de materiale, astfel că aceasta nu influențează rata de rentabilitate.

Pentru a determina valoarea cu care veniturile se vor majora pentru a asigura o rata a rentabilitatii de 1,83%(mediana), organele de inspectie fiscala au pornit de la formula Ratei rentabilității:

Rezultatul din exploatare  $P = \text{Veniturile din exploatare} - \text{Cheltuielile din exploatare}$ .

Veniturile din exploatare sunt în valoare de .... din care se scade venitul din exploatare inregistrat de societate conform declarației privind impozitul pe profit(formular 10, in suma de ... si rezulta diferența de venituri din exploatare de inregistrat urmare ajustării in suma de ....;Pentru a se atinge mediana de 1,83% venitul societății se va majora cu suma de ....

Urmare majorarii veniturilor societății cu suma de ..., organele de inspectie fiscala, în temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.227/2015 privind codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil , astfel:....

Urmare recalcularii profitului impozabil pe anul 2017 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de societate și au stabilit suplimentar profit impozabil și impozit pe profit de plata .

**III.** Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2014-31.12.2018;

**Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, prin Decizia de impunere contestata de societate, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul solutionare contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod legal, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala decalata de societate si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit urmare ajustarii veniturilor inregistrate de societate pe anii 2016, 2017 si 2018 , in conditiile in care din informatiile cuprinse in dosarul preturilor de transfer prezentat de societate s-a constatat ca tarifele practicate de societatea contestatara pentru serviciile prestate pe aceasta perioada in beneficiul persoanei afiliate nu sunt la nivelul pietei iar la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala, decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

În fapt, pe perioada verificata, Societatea X a livrat către CC, societate afiliata , conform contractelor încheiate, servicii de procesare in sistem lohn de încălțăminte, folosind exclusiv materialele si uneltele furnizate de CC sau cele cumpărate in baza specificațiilor C, respectând standardele indicate de către societatea afiliata.

Societatea X are profil de producător in sistem lohn si isi asuma riscuri limitate. In cazuri excepționale, societatea poate achiziționa unele materiale din afara grupului, in funcție de necesități, respectând insa indicațiile de la grup. Prețul manoperei se stabilește in funcție de fiecare operațiune în parte, timpii alocați fiecărei operațiuni si costul orar, la care se adauga o marja de profit.

Având în vedere tranzacțiile efectuate între persoane juridice afiliate, organele de inspecție fiscală au solicitat societății, prin adresa nr. întocmirea dosarului preturilor de transfer în baza prevederilor art. 108, alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare și a Ordinului președintelui ANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/ estimare a preturilor de transfer.

Din analiza dosarelor preturilor de transfer, prezentate de societate pe perioada 2014-2018, organele de inspecție fiscală au constatat că:

În anul 2014 și anul 2015, în cadrul analizei preturilor de transfer utilizate pentru serviciile de manoperă, societatea contestată a selectat aplicarea metodei marjei nete, ani în care societatea se încadrează între cuartilele de profitabilitate.

Pentru anii 2016, 2017 și 2018, societatea a schimbat metoda marjei nete și a optat pentru metoda comparării interne a preturilor.

Urmare analizării dosarelor preturilor de transfer din perioada 2016-2018, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate între Societatea X și CC în calitate de client, nu au fost conform principiului valorii de piață și a deplinei concurențe, motiv pentru care s-a procedat la ajustarea veniturilor Societății X în sensul creșterii acestora în vederea reflectării prețului de piață al serviciilor tranzacționate între persoane afiliate, conform prevederilor art. 11, alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, cu respectarea prevederilor art.5, alin. 15 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru analiza preturilor de transfer organul de Inspecție fiscală a selectat aplicarea metodei marjei nete, deoarece procesul de selecție a comparabilelor este mai permisiv fiind admise nu numai diferențe în caracteristicile produselor și/ sau serviciilor, dar și diferențe minore în profilul funcțional, aceasta abordare fiind aprobată și prin art. 2.68 din Liniile Directoare OECD.

Pentru a asigura un eșantion adecvat de societăți potențial comparabile, strategia de căutare a cuprins codurile CAEN, categoria de contribuabil, teritoriu, starea societăților și alte criterii, precum și indicatorii financiari. Pe baza pașilor de căutare în baza de date Orbis, au fost identificate 347 societăți care pot folosi ca referință de comparabilitate și sunt prezentate în situația anexată RIF întocmită de Compartimentul Preturi de Transfer din cadrul DGRFP.

Pentru a putea determina dacă preturile de transfer ale societății sunt la preț de piață (principiul lungimii de braț) conform art. 11 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Ghidului de preturi de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea marjei de comparație și a valorii medianei necesare aplicării metodei marjei nete pe baza datelor financiare furnizate de către cele 12 societăți independente, indicatorul utilizat fiind rata rentabilității costurilor totale, respectiv rezultat din exploatare/venituri din exploatare - rezultat din exploatare.

Din documentele prezentate de societate, pe anul 2016, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea tranzacțiilor realizate între Societatea X și CC a fost de ... (cifra de afaceri netă) din care venituri din livrare de bunuri în valoare de ... și venituri din prestări servicii(manoperă) în valoare de ... .

Organele de inspectie fiscala, pentru a determina valoarea cu care veniturile se vor majora pentru a asigura o rata a rentabilității de 1,86% (mediana), au pornit de la formula Ratei rentabilitatii:

$Rr = \text{rezultat din exploatare} \times 100 / \text{cifra de afaceri neta}$ ;

Veniturile din exploatare ..., din acest venit s-au sczut veniturile din exploatare înregistrate de societate conform bilanțului contabil și Declarației privind impozitul pe profit (formular 101) în suma de ... rezultând diferența de venituri din exploatare de înregistrat urmare ajustării, pe anul 2016, în suma de ....

Pe anul 2017, din documentele prezentate de societate rezulta ca valoarea tranzacțiilor înregistrate în evidența contabilă dintre cele două societăți este de ... (cifra de afaceri neta), reprezentând venituri din livrare de bunuri în valoare de ... și prestări servicii (manopera) de...;

Pentru a determina valoarea cu care veniturile se vor majora pentru a asigura o rata a rentabilității de 2,34% (mediana) organele de inspectie fiscala au pornit de la formula Ratei rentabilității:

$Rr = \text{rezultat din exploatare} \times 100 / \text{cifra de afaceri neta}$ ,

Rezultatul din exploatare  $P = \text{Veniturile din exploatare} - \text{Cheltuielile din exploatare}$ .

Veniturile din exploatare ..., din acest venit se scad veniturile din exploatare înregistrate de societate conform declarației privind impozitul pe profit (formular 101) în suma de ... și rezulta diferența de venituri din exploatare de înregistrat urmare ajustării ....

Astfel, pe anul 2017 pentru a se atinge mediana de 2,34% venitul societății a fost majorat cu suma de....

Pe anul 2018, din documentele prezentate de societate a rezultat ca valoarea tranzacției înregistrată în evidența contabilă dintre cele două societăți este de ... din care venituri din livrare de bunuri în valoare de ... și venituri din prestări servicii (manopera) în valoare de ....

Pentru a determina valoarea cu care veniturile se vor majora pentru a asigura o rata a rentabilitatii de 1,83% (mediana), organele de inspectie fiscala au pornit de la formula Ratei rentabilității:

$Rr = \text{rezultat din exploatare} \times 100 / \text{cifra de afaceri neta}$ ,

Rezultatul din exploatare  $P = \text{Veniturile din exploatare} - \text{Cheltuielile din exploatare}$ .

Veniturile din exploatare sunt în valoare de ... din care se scad veniturile din exploatare înregistrate de societate conform declarației privind impozitul pe profit (formular 101), în suma de ... și rezulta diferența de venituri din exploatare de înregistrat urmare ajustării în suma de ...; Pentru a se atinge mediana de 1,83% venitul societății a fost majorat cu suma de ....

Urmare majorării veniturilor impozabile ale societății pe anii 2016, 2017 și 2018 organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil în temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au diminuat pierderea fiscală, declarată de societate pe acesta perioadă și au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit aferent bazei impozabile, astfel:

-pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare au diminuat pierderea fiscală declarată de societate și au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit aferent bazei impozabile;

-pe anul 2017 , organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare , au diminuat pierderea fiscala declarata de societate și au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit aferent bazei impozabile ;

-pe anul 2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare , au diminuat pierderea fiscala , declarata de societate și au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit aferent bazei impozabile .

În contestatia formulata societatea contestatara considera ca în mod eronat organele de inspectie fiscala au ajustat cuantumului preturilor de transfer prin folosirea metodei marjei nete. Considera ca metoda compararii interne a preturilor aplicata, este corecta deoarece odata cu trecerea la noul sistem informatic în anul 2016, avea acces la datele inregistrate cu ajutorul acestuia pe care le putea extrage și agrega/analiza într-un mod eficient pentru a putea astfel determina tranzactiile comparabile cu cele dasfasurate cu entitatea C și ulterior de a identifica documentele suport aferente tranzactiilor respective într-un mod mai facil.

Societatea contestatara arata ca presteaza servicii de procesare în beneficiul societății afiliate C și în același timp primește același tip de servicii de la entitati independente; toodata în cadrul grupului C societatea afiliata H primește servicii de procesare de la entitati independente .

Astfel, societatea contestatara considera ca trantactiile derulate cu entitatea afiliata C , în perioada 2016-2018 au fost derulate în condiții de piața și nu ar trebui realizata o ajustare a preturilor de transfer iar metoda compararii preturilor este cea mai adecvată în speta.

Cu privire la pierderile operationale inregistrate de societate pe perioada 2016-2018, societatea contestatara sustine ca aceasta a fost cauzata de factori independenți generați de evoluția industriei si a conjuncturii economice, și anume cresterile salariale , scaderea producției, sezonalitatea producției.

Cu privire la modul de calcul al preturilor de transfer din perioada 2016-2018, societatea contestatara sustine ca serviciile de procesare realizate se desfasoara in baza unor instructiuni clare primite de la societatea afiliata beneficiara si cu respectarea unor standarde clare de calitate pentru produsele astfel obținute. Prețul serviciilor se stabilește in funcție de fiecare operațiune care trebuie realizata, timpii alocați fiecărei operațiuni si costul orar al fiecărei operațiuni. Costul orar al operațiunii este stabilit in funcție de costurile societatii in calitate de prestator si care, in general, se refera la costurile cu salariile, costurile cu utilitatile, costurile cu mentenanta , la care se adauga o marja de profit; sustine ca la calculul ajustării, nu s-a avut in vedere un factor important, ce generează ajustări de comparabilitate permise conform Ghidului OECD - si anume costurile suportate de acesta cu salariații sai - pentru perioade din fiecare an din perioada analizata in care producția a fost sistata si angajații nu au lucrat in mod efectiv, fiind inasa plătiți.

Fata de cele prezentate, societatea nu este de acord cu aplicarea metodei marjei nete folosita de organele de inspectie fiscala si isi menține poziția conform careia metoda comparării preturilor a fost folosita in mod adecvat si preturile practicate aferente serviciilor de procesare prestate către entitatea afiliata C au fost stabilite la nivel de piața, nefiind astfel necesara nicio ajustare; in ipoteza folosirii metodei marjei nete, calculul de ajustare ar fi cel menționat în tabelul prezentat în contestatia formulata respectiv este de acord cu impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anii 2016 și 2017 însă nu este de acord cu impozitul



pe profit stabilit suplimentar pe anul 2018 pe motiv ca în anul 2018 indicatorul se afla în interval și prin urmare nu se impune ajustarea.

În drept, pe perioada verificata sunt aplicabile prevederile art.7, art.11 și art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificata, potrivit carora:

-art.7

*“În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]*

*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.”*

La pct.5 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind codul fiscal, dat in aplicarea art.11 alin.(4) din Cod se prevede:

*(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; [...]*

*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; [...]

(2) 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.

(3) 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.

(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.  
[...]

(6) În aplicarea metodelor 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 părți terțe independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare.[...]

*(9) 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, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost plus".[...]*

*(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.”*

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

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

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

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca la stabilirea pretului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate pot fi folosite o serie de metode, dintre cele expres enumerate precum și orice altă metodă recunoscută de liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, pentru fiecare caz în parte alegându-se metoda adecvată.

De asemenea, din prevederile legale enunțate se reține că 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 iar în cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă

terte parti independente tin seama de riscurile asociate, incheind contractele corespunzatoare (de exemplu, clauze de actualizare a pretului).

Mai mult, 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.

Totodata se retine ca 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, care va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate, 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.

In speta sunt aplicabile si prevederile Ordinului nr.442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, potrivit caruia:

“-art.7

*(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.8

*Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:*

*1.analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;*

*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;*

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

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;

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

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.9

(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.

(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.

(3) În cazul ajustării/estimării prețurilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces.

-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 OCDE:

“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 tranzacțiile între companii afiliate ce operau in aceasi jurisdicție fiscala.

*Aspectele nationale nu pot fi luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspecte internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdictii fiscale si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdictie presupune o corectare corespunzatoare intr-o alta jurisdictie. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdictie 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.”*

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite notiunile:

Costuri directe-Costuri ocazionate in mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte-Costuri de productie a unui produs sau serviciu care, desi strans legate de procesul de productie, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu costurile unei unitati de reparatii care asigura service pentru echipamentele utilizate la productia de produse diferite).

Metoda marjei tranzactionale nete -O metoda de profit tranzactional ce examineaza marja profitului net fata de o baza corespunzatoare(ex. costuri, vanzari, active)realizata de contribuabil din tranzactii controlate(sau tranzactii care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de brat -Standardul international asupra caruia tarile membre OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal.Este prezentat la art.9 al Conventiei Fiscale Model OCDE dupa cum urmeaza:

*In cazul in care"conditiile create sau impuse intre companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat in lipsa acestor conditii la una dintre companii , dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta."*

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Din dosarului preturilor de transfer , prezentate de societate pe perioada 2014-2018,urmare solicitarii organelor de inspectie fiscala conform adresei, rezulta urmatoarele:

Societatea X face parte din Grupul C , producție fiind asigurata de unitățile de producție din Romania ;distribuție asigurata de către U in calitate de prestator de servicii de logistica;retail exercitata in Italia de către C una din sarcini fiind gestionarea relațiilor cu clienții;activitate ale holdingurilor exercitate de către C Olanda, asociatul majoritar al S SRL si U SRL.

Grupul deține mai multe fabrici de producție si colaborează cu producători independeti de grupul C si vinde produsele către retaileri si prin magazinele deținute in Italia.

La inceputul activitatii S SRL se ocupa de procesarea comenzilor de la C prin forte proprii sau intermediari, ulterior a fost intermediata de Societatea U

pana in prima jumătate a anului 2014. Mai apoi, pentru a eficientiza activitățile, unitățile de producție au început să presteze direct către C C.

Din informațiile solicitate suplimentar la dosarul preturilor de transfer și înregistrat la AJFP -Activitatea de Inspecție Fiscală, reiese că indicatorii de profit și pierdere ai societăților afiliate se prezintă astfel:....

Urmare analizei indicatorilor financiari a societăților afiliate direct și indirect cu care societatea contestată derulează tranzacții, se poate observa că în ultimii trei ani cifra de afaceri a societăților afiliate este în scădere; Societățile afiliate indirect înregistrează pierdere consecutivă, pe când societatea S înregistrează în general profit.

Strategia de afaceri a grupului vizează menținerea unui standard înalt de calitate, dar și optimizarea costurilor de producție pentru a vinde produsele la prețuri competitive și pentru a menține o marjă de profit relevantă.

Activele utilizate în cadrul tranzacțiilor intragrup constă în clădirile în care își desfășoară activitatea de producție și depozitare care sunt în proprietatea Societății S, echipamente, mașini și utilaje utilizate în procesul de producție, sistemul IT și materii prime și materiale puse la dispoziție de către C unităților de producție.

La nivelul grupului nu există Acorduri de Preț în Avans în legătură cu tranzacțiile desfășurate.

Cu privire la Societatea X, se reține că strategia de afaceri a societății este optimizarea fluxurilor operaționale, prevenirea riscurilor potențiale pentru oameni, protecția mediului și optimizarea instalațiilor și a condițiilor de muncă.

La nivelul societății nu există o politică scrisă a modalității de stabilire a prețurilor intragrup.

Din informațiile solicitate suplimentar la dosarul preturilor de transfer rezultă că Societatea X este implicată în prețurile stabilite de societățile afiliate, prin prisma analizei și raportării acestora la costurile aferente serviciilor.

Prezentarea tranzacțiilor cu persoanele afiliate:

În perioada verificată, Societatea X a efectuat următoarele tranzacții intragrup:

- cheltuieli cu chiria ;
- cheltuieli de logistică ;
- cheltuieli de consultanță ;
- achiziții materiale;
- achiziții servicii informatice;
- achiziții utilaje ;
- livrări materiale;
- livrări manopera ;
- împrumuturi contractate de la societate afiliată .

În conformitate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor pentru întocmirea dosarului preturilor de transfer au fost analizate:

- livrări servicii de procesare (manopera);
- achiziții servicii logistice și depozitare;
- achiziții servicii de asistență tehnică și control;
- achiziții servicii de închiriere;
- împrumuturi contractate



În cadrul analizei preturilor de transfer, societatea contestată a selectat metoda comparării interne a preturilor pentru stabilirea preturilor de transfer prezentând argumentele pentru alegerea unei metode. Ca sursă de selectare a societăților independente în vederea comparării indicatorilor financiar s-au utilizat societățile cu care a avut tranzacții în aceeași perioadă sau societăți independente.

În cadrul dosarului preturilor de transfer nu au fost analizate achizițiile și livrările de materiale deoarece societatea desfășoară activitate de producție în sistem lohn, respectiv materialele achiziționate sunt prelucrate și refacturate.

Se reține că, pe perioada analizată, X a prestat servicii de prelucrare către societatea afiliată CC conform contractelor încheiate, care au constat în realizarea a trei tipuri de activități: cusut, croit și talpuit; societatea contestată a fabricat în sistem lohn încălțăminte, caracteristica cea mai importantă a producției în sistem lohn constă în faptul că prestatorul este doar un executant, nu se implică în achiziționarea materiilor prime, materialelor, etc., acestea fiind în sarcina beneficiarului, urmând ca prețul să cuprindă contravaloarea manoperei înglobate (care cuprinde cheltuieli cum ar fi: salariile personalului direct implicat în activitatea de procesare, energia electrică, apa, amortizarea, materialele auxiliare).

Conform analizei efectuate în Dosarul preturilor de transfer, ca și procedura de lucru, în prima fază societatea contestată primește spre analiză modelele care urmează să fie comandate și pentru care verifică fișele tehnice de consumuri și normele de timp. Mostrele executate sunt trimise beneficiarului pentru a fi acceptate, urmând că în perioada următoare să primească comanda efectivă pe cantități și mărimi. În același timp beneficiarul trimite executantului toate materiile prime și materialele necesare realizării producției. În funcție de mărimea și complexitatea comenzilor, unele operațiuni cum ar fi cele de cusut, croit sunt externalizate către societăți de profil la același preț sau mai mic decât cel contractat cu societatea afiliată.

Astfel, pe perioada analizată societatea contestată a livrat către CC, societate afiliată indirect, conform contractelor încheiate, servicii de procesare în sistem lohn de încălțăminte, folosind exclusiv materiale și uneltele furnizate de C sau cele cumpărate în baza specificațiilor C, respectând standardele indicate de către societatea afiliată.

Prețul manoperei se stabilește în funcție de fiecare operațiune în parte, timpii alocăți fiecărei operațiuni și costul orar, la care se adaugă o marjă de profit.

Astfel, societatea a înregistrat în evidența contabilă, livrări de servicii manopera, astfel:

Din dosarul preturilor de transfer a rezultat că în anul 2014 și anul 2015, în cadrul analizei preturilor de transfer utilizate pentru serviciile de manopera, societatea contestată a selectat aplicarea metodei marjei nete, prezentând pe de o parte argumente pentru alegerea acestei metode de analiză, iar pe de altă parte argumente pentru neselectarea altor metode de comparabilitate acceptate. În vederea realizării comparabilității preturilor utilizate în cadrul acestor tranzacții cu prețurile utilizate de către companii independente, societatea a prezentat argumente în vederea utilizării ratei de rentabilitate a costurilor ca indicator financiar comparabil.

Utilizând baza de date Amadeus, ca sursa acceptată de date financiare au fost selectate 20 de societăți independente din România și 75 societăți de pe piața UE, în vederea realizării procesului de comparabilitate a indicatorului financiar stabilit, în final fiind selectate 6 societăți. Au fost stabilite valorile intervalului intercuartilic și mediana pentru societățile independente. S-a calculat indicatorul de profitabilitate de 4,22% în anul 2014 și 6,03% în anul 2015, rezultând o marja netă care se încadrează în intervalul intercuartilic sau este peste cuartila superioară, deci preturile practicate respectă principiul de piață.

În anii 2016, 2017 și 2018, societatea contestată a selectat aplicarea metodei comparării preturilor interne a preturilor unitate/minut pentru operațiunile desfășurate de societatea H (societate afiliată indirect) cu alte societăți, dar și pentru preturile achitate de X în relația cu A, S, I în calitate de subcontractori, rezultând că stabilirea preturilor cu societatea afiliată a fost similară cu cele în relația cu subcontractorii.

Analizând situațiile pe baza liniilor directoare OCDE, societatea consideră că caracteristicile serviciilor comparate sunt similare, împartite pe categorii: talpă, creștere și coasere. Prestarea serviciilor are loc pe aceeași piață locală, de aceeași dimensiune, nivel de cerere și ofertă, toate entitățile participante urmăresc dezvoltarea afacerii și maximizarea profitului. Preturile practicate de X cu subcontractorii sunt identice sau mai mici decât cele practicate în relația cu CC. Astfel, pierderea a fost cauzată de factori independenți, respectiv costurile salariale au crescut substanțial, scăderea producției, sezonalitatea producției și lipsa forței de muncă calificată.

Se reține că organele de inspecție fiscală au respins această metodă deoarece societățile comparabile sunt subcontractorii societății contestate iar X nu a prestat servicii de producție similare celor prestate către societatea afiliată și către societăți independente.

Totodată, organele de inspecție fiscală au analizat indicatorii de profit ai societăților independente și au constatat că cele trei societăți nu sunt comparabile prin prisma cifrei de afaceri, a numărului de salariați și profitul realizat.

Societatea A este contribuabil mic, fiind în faliment din 2016, având cifră de afaceri mică, pierdere fiscală și un număr de 5 salariați.

Societatea S este contribuabil mic, fiind radiată din 2017, având cifră de afaceri de... pierdere fiscală și un număr de 34 salariați.

Societatea I, este contribuabil mic, având cifră de afaceri de ... profit de ... și un număr de 25 salariați.

De asemenea s-a constatat că la întocmirea dosarului preturilor de transfer pentru perioada 2016-2018, societatea a schimbat metoda marjei nete și a optat pentru metoda comparării interne a preturilor, deși în anii 2014 și 2015, în aceleași condiții, această metodă a fost respinsă de societate pe motiv că "SC X nu a prestat servicii de producție similare celor prestate către societatea afiliată și către societăți independente."

Se reține că, pentru a verifica dacă societățile selectate, precum și intervalul intercuartilic calculat în dosarul preturilor de transfer este real, organul de inspecție fiscală a efectuat o analiză paralelă din baza de date Orbis.

Pentru a asigura un eșantion adecvat de societăți potențial comparabile, strategia de căutare a cuprins codurile CAEN, categoria de contribuabil, teritoriu, starea societăților și alte criterii precum și indicatorii financiari. Pe baza pașilor de

cautare in baza de date Orbis, au fost identificate 347 societati care pot folosi ca referința de comparabilitate si sunt prezentate in situația anexata raportului de inspectie fiscala, întocmită de Compartimentul Preturi de Transfer din cadrul DGRFP .

Conform metodologiei de control a dosarului preturilor de transfer, analiza comparabila a preturilor de transfer trebuie realizata pe date anuale.

Pentru analiza preturilor de transfer, se reține ca organele de inspectie fiscala au selectat aplicarea metodei marjei nete, deoarece procesul de selecție a comparabilelor este mai permisiv fiind admise nu numai diferente in caracteristicile produselor si/sau serviciilor, dar si diferente minore in profilul funcțional, aceasta abordare fiind aprobata si prin art. 2.68 din Liniile Directoare OECD, iar restul metodelor au fost respinse deoarece:

-metoda comparării nu se poate aplica deoarece societatea nu prestează servicii de prelucrare pentru societati independente;

-metoda prețului de revanzare nu se poate aplica deoarece societatea nu activeaza ca si distribuitor pentru societatea afiliata;

-metoda cost plus s-ar putea aplica daca ar exista o comparabilitate perfecta intre tranzacția analizata si posibilele tranzacții independente comparabile; întrucât nu se poate cunoaște metoda calculării bazei de cost a comparabilelor, nici metoda cost plus nu poate fi aplicata.

Pentru a putea determina daca preturile de transfer ale societății contestatare sunt la preț de piața (principiul lungimii de braț) conform art. 11 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 cu modificările si completările ulterioare si a Ghidului de preturi de transfer pentru companii multinaționale si administrații fiscale organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea marjei de comparare si a valorii medianei necesare aplicării metodei marjei nete pe baza datelor financiare furnizate de către cele 347 societati independente, indicatorul utilizat fiind rata rentabilității costurilor totale, respectiv rezultat din exploatare/venituri din exploatare - rezultat din exploatare.

Rezultatele obținute se prezintă astfel:...

Ratele de rentabilitate a costurilor totale inregistrate de Societatea X au fost stabilite pe perioada 2014-2018, astfel ....

Astfel , s-a constatat ca pentru anii 2014 si 2015, tranzacțiile analizate au fost efectuate cu respectarea principiului deplinei concurente, rezultatele societății au fost in linie cu profitabilitatea societatilor independente, fiind situate in intervalele intercuartilice calculate atat de către societatea contestatara cat si de organele de inspectie fiscala, însă pe anii 2016, 2017 și 2017 când societatea contestatara a schimbat metoda de determinare a preturilor de transfer , prețurile de transfer practicate în relația cu societatea afiliata nu respecta prețul pietei.

Se reține ca, urmare transmiterii către societatea contestatara a proiectului de Raport de inspectie fiscala, societatea contestatara a formulat opinia sa fata de cele prezentate în proiect iar organele de inspectie fiscala după o analiza aprofundata au luat în considerare opinia societății contestatare și au admis esantionul de 12 societati selectate de către aceasta din Uniunea Europeana, în funcție de rezultatele cărora s-a calculat intervalul intercuartilic, astfel:...

Se reține ca pentru a determina dacă prețurile de transfer ale societății contestatare sunt la preț de piața (principiul lungimii de braț) conform art.11 alin.

(2) din Legea nr.227/2015 și a Ghidului de preturi de transfer pentru companii multinationale și administrații fiscale, s-a procedat la determinarea marjei de comparare și a valorii mediane necesare aplicării metodei marjei nete pe baza datelor financiare furnizate de către cele 12 societăți independente, esanțion admis de societatea contestată, indicatorul utilizat fiind rata rentabilității costurilor totale (RRTC) care este =Rezultatul din exploatare /cheltuieli din exploatare\*100.

Rata de rentabilitate a costurilor totale înregistrată de Societatea X pe anii 2016-2018 este....:

Astfel, s-a constatat că tranzacțiile efectuate între X și CC nu au fost conform principiului valorii de piață și a deplinei concurențe, fapt pentru care, în mod legal, s-a procedat la ajustarea veniturilor X în sensul creșterii acestora în vederea reflectării pretului de piață al serviciilor tranzacționate în conformitate cu prevederile art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, majorând veniturile societății astfel încât rata rentabilității să fie egală cu mediana intercuartilară calculată pe anii 2016, 2017 și 2018.

Potrivit pct.5 alin.15 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.11 din Cod, ajustarea preturilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, marfurilor și serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței care va fi considerată valoarea mediane a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților /tranzacțiilor comparabile identificate.

După cum s-a arătat și mai sus, pe anul 2016, valoarea tranzacțiilor realizate între Societatea X și CC a fost de ... (cifra de afaceri netă) din care venituri din livrare de bunuri ...și venituri din prestări servicii(manopera) în valoare de ....

Pentru a asigura o rată a rentabilității de 1,86% egală cu mediana intervalului intercuartilic determinată din analiza de comparabilitate pentru companii independente, se reține că organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile Societății X în sensul creșterii acestora cu suma de ... care a fost stabilită astfel:

- s-a pornit de la formula Ratei rentabilității:

$RR = \text{rezultat din exploatare} \times 100 / \text{cifra de afaceri netă}$ ,

Rezultatul din exploatare = Veniturile din exploatare - Cheltuielile din exploatare.

Veniturile din exploatare = Rezultat din exploatare + cheltuielile de exploatare.

Veniturile din exploatare ..., din acest venit se scad veniturile din exploatare înregistrate de societate conform bilanțului contabil și Declarației privind impozitul pe profit(formular 101), rezultând diferența de venituri din exploatare de înregistrat urmare ajustării, pe anul 2016, în suma de ...

Pe anul 2017, din documentele prezentate de societate rezultă că valoarea tranzacțiilor înregistrate în evidența contabilă dintre cele două societăți este de ...(cifra de afaceri netă), reprezentând venituri din livrare de bunuri în valoare ... și prestări servicii (manopera) de ...;

Se reține ca, pentru a asigura o rata a rentabilității de 2,34% egala cu mediana intervalului intercuartilic determinata din analiza de comparabilitate pentru companii independente se reține ca organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile Societății X în sensul creșterii acestora cu suma de care a fost stabilită astfel:

RR= rezultat din exploatare x100/cifra de afaceri neta,

Rezultatul din exploatare P= Veniturile din exploatare - Cheltuielile din exploatare.

Veniturile din exploatare ....., din acest venit se scad veniturile din exploatare înregistrate de societate conform declarației privind impozitul pe profit (formular 101) in suma de , rezultand diferența de venituri din exploatare de înregistrat urmare ajustării, pe anul 2017, in suma de ...

Pe anul 2018, din documentele prezentate de societate a rezultat ca valoarea tranzacției înregistrata in evidenta contabila dintre cele doua societati este de... din care venituri din livrari de bunuri in valoare de ...și venituri din prestări servicii (manopera) în valoare de...

Se reține ca, pentru a asigura o rata a rentabilității de 1,83% egala cu mediana intervalului intercuartilic determinata din analiza de comparabilitate pentru companii independente se reține ca, organele de inspectie fiscala au ajustat veniturile Societății X în sensul creșterii acestora cu suma de ... care a fost stabilită astfel:

RR= rezultat din exploatare x100/cifra de afaceri neta, P=Rezultat din exploatare, ..

Rezultatul din exploatare P= Veniturile din exploatare - Cheltuielile din exploatare.

Veniturile din exploatare sunt în valoare de .... din care se scad veniturile din exploatare inregistrate de societate conform declarației privind impozitul pe profit(formular 101), in suma de..., rezultand diferența de venituri din exploatare de inregistrat urmare ajustării, in suma de....

În ceea ce privește argumentul societății contestatare potrivit caruia organele de inspectie fiscala în mod eronat ar fi ajustat cuantumul preturilor de transfer prin folosirea metodei marjei nete, metoda compararii interne a preturilor, selectata de societate în cadrul dosarului preturilor de transfer fiind cea mai adecvată în speta, mentionam:

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate metoda compararii preturilor se bazează pe compararea prețului tranzacției analizate cu prețurile practice de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

În speta se constata ca ,metoda comparării nu se poate aplica in acest caz deoarece societatea contestatara nu prestează servicii de prelucrare identice si pentru alte societăți independente. Pentru întreaga perioada 2014-2018 societatea contestatara are aceiasi activitate, aceleași feluri de cheltuieli si venituri; pe anii 2014 si 2015, in cadrul analizei preturilor de transfer utilizate societatea contestatara a selectat aplicarea metodei marjei nete, prezentând pe de o parte argumente pentru alegerea acestei metode de analiza, iar pe de alta parte argumente pentru neselectarea altor metode de comparabilitate, in anii 2016-2018 .

Mai mult, prețurile achitate de Societatea X în relația cu societățile A, S și I nu pot fi comparabile, deoarece sunt subcontractorii societății contestate iar la încheierea contractelor între SC X și aceste societăți s-au avut în vedere prețurile din contractul încheiat între SC X și societatea afiliată, astfel, X are tot interesul ca prețul de subcontractare să fie identic sau mai mic decât cel înscris în contractul încheiat cu societatea afiliată.

Se reține că, în perioada 2014-2015, în dosarul prețurilor de transfer, X a respins metoda comparabilității interne pe motiv că "SC X nu a prestat servicii de producție similare celor prestate către societatea afiliată și către societăți independente" motiv ce este adevărat și pentru anii 2016-2018.

Se reține că au fost examinați și indicatorii de profit ai societăților independente analizate în dosarul prețurilor de transfer și s-a constatat că cele trei societăți nu sunt comparabile cu societatea contestată prin prisma cifrei de afaceri, a numărului de salariați și a profitului realizat.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, în cazul comparării tranzacțiilor între persoane afiliate și cele independente se au în vedere diferențele determinate de particularitățile serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului, respective tranzacții precum și funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

Ghidul OECD stipulează că o metoda de tarifare de transfer care compară prețul pentru proprietatea sau serviciile transferate într-o tranzacție controlată la prețul perceput pentru bunurile și serviciile transferate într-o tranzacție necontrolată comparabilă se efectuează în circumstanțe controlabile.

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

În speta se reține că, compararea efectuată de societate, pe anii 2016, 2017 și 2018 în dosarul prețurilor de transfer nu este corectă în condițiile în care nu se poate compara prețul tranzacției analizate cu prețurile practicate de cele trei societăți independente, acestea fiind societăți subcontractoare ale Societății X, prețul achitat subcontractorilor fiind identic sau mai mic decât cel cuprins în contractul încheiat cu societatea afiliată, și mai mult aceste societăți nu sunt comparabile prin prisma cifrei de afaceri, a numărului de salariați și profitului realizat.

Potrivit punctului 1.48 din Ghidul OECD :

*"Când condițiile relevante ale tranzacțiilor controlate (prețul sau marja) se regasesc în domeniul la lungimea de brat, nu ar trebui făcute ajustări. Când condițiile relevante (prețul sau marja) se situează în afara domeniului stabilit de administrația fiscală, atunci contribuabilul ar trebui să aibă posibilitatea să prezinte argumente că condițiile tranzacției respecta principiul lungimii de brat și că intervalul lungimii de brat include și rezultatele lor. Dacă respectivul contribuabil nu este capabil să stabilească acest fapt, administrația fiscală ar trebui să stabilească cum ajustează condițiile tranzacției controlate ținând cont de domeniul la lungimea de brat. Se poate susține că orice punct al domeniului respecta totuși principiul lungimii de brat. În general și în măsura în care este posibil să se distingă între diversele puncte din cadrul domeniului, aceste*

*ajustari ar trebui facute fata de punctul care reflecta cel mai bine datele si circumstantele respectivei tranzactii controlate."*

În speta, după cum s-a aratat și mai sus, pe anul 2014 și 2015 tranzacțiile analizate au fost efectuate cu respectarea principiului deplinei concurențe, rezultatele societății au fost în linie cu profitabilitatea societăților independente, fiind situate în intervalele intercuartilice calculate atât de către societatea contestată cât și de organele de inspecție fiscală, nefiind necesară ajustarea veniturilor societății pentru a reflecta prețul de piață.

Însă pe anii 2016, 2017 și 2018, când societatea contestată a selectat aplicarea metodei comparării preturilor interne în vederea determinării preturilor de transfer în dosarul preturilor de transfer s-a constatat că tranzacțiile efectuate între Societatea X și C C nu au fost conform principiului valorii de piață și a deplinei concurențe.

De asemenea, se reține că pe această perioadă societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile și declarat bugetului de stat, pierdere fiscală.

Având în vedere prevederile legale enunțate, potrivit cărora administrația financiară trebuie să stabilească cum ajustează condițiile tranzacției controlate ținând cont de domeniul la lungimea de braț, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală, pentru a stabili prețul corect de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate, au procedat la alegerea metodei marjei nete fiind metoda cea mai adecvată în cazul societății X în vederea stabilirii pretului de transfer pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor tranzacționate.

Se reține că pentru analiza preturilor de transfer organele de inspecție fiscală au selectat aplicarea metodei marjei nete deoarece procesul de selecție a comparabilelor este mai permisiv fiind admise diferențe în caracteristicile produselor și/sau serviciilor dar și diferențe minore în profilul funcțional, aceasta abordare fiind aprobată și prin articolul 2.68 din Liniile OECD potrivit cărora:

*„Un punct forte al metodei marjei tranzacționale nete este acela că indicatorii de profit net (de ex. randamentul activelor, venituri din exploatare raportate din vânzări și alți posibili indicatori ai profitului net) sunt mai puțin influențați de diferențele tranzacționale decât prețul utilizat în metoda PCN (metoda pretului comparabil necontrolat). Indicatorii de profit net pot avea de asemenea o toleranță mai mare față de unele diferențe funcționale ce apar între tranzacția controlată și cea necontrolată decât marjele de profit brut. Diferențele între funcțiile indeplinite de companii sunt adeseori reflectate în variații ale cheltuielilor de funcționare. Prin urmare această situație poate conduce la un interval mare al marjelor de profit brut, cu niveluri similare totuși înregistrate de indicatorii de profit net din exploatare.”*

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 aceleiași 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 acționat 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 caruia 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 preturi de transfer.

Astfel, indiferent care din parti 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 preturi de transfer, inclusiv asupra soluționării disputelor.

Potrivit Ghidului OECD țările membre OECD considera ca **o ajustare corespunzătoare se obține prin stabilirea condițiilor pentru relațiile comerciale și financiare pe care ele anticipează ca le vor identifica între companii independente în tranzacții asemănătoare, în circumstanțe asemănătoare.**

După cum s-a arătat și mai sus în speta au fost selectate 12 societăți independente din Uniunea Europeană, esantion admis de societatea contestată, iar în funcție de rezultatele acestor societăți s-a calculat intervalul intercuartilic, indicatorul financiar folosit fiind rata rentabilității costurilor totale (RRTC). Pentru a determina dacă prețurile de transfer ale societății X sunt la preț de piață (principiul lungimii de braț) conform art.11 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și a Ghidului OECD s-a procedat la determinarea marjei de comparație și a valorii mediei necesare aplicării metodei marjei nete pe baza datelor financiare furnizate de cele 12 societăți independente .



În punctul de vedere prezentat organelor de inspectie fiscala în data de 06.04.2020 precum și în contestatia formulata arata ca în cazul folosirii metodei marjei nete, calculul de ajustare a veniturilor societății este cel stabilit și de organele de inspectie fiscala pe anul 2016 și 2017 .

Prin urmare se reține ca organele de inspectie fiscala în mod legal au procedat la recalcularea preturilor de transfer prin aplicarea metodei marjei nete în vederea stabilirii pretului de piața cât mai aproape de realitate, comparabil cu prețurile practicate, în condiții similare, de societățile independente.

În aceste condiții, argumentul societății contestat are potrivit caruia organul de inspectie fiscala ar fi aplicat în mod eronat metoda marjei nete, nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei, urmând a fi respins.

În ceea ce privește argumentul societății contestat , potrivit caruia pierderea fiscala a societății ar fi fost cauzata de factori independenți generati de evolutia industriei și a conjuncturii economice și anume creșterile salariale , scaderea producției , sezonalitatea producției mentionam:

Potrivit art. 1.52 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer :

*„[...]o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni.”*

iar potrivit art. 1.3 din ghid se prevede:

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

Din coroborarea art.9 mai sus enuntat cu art. 1.38 si art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer rezulta ca *“Articolul 9 va permite deci o ajustare a conditiilor pentru a reflecta conditiile la care ar fi ajuns partile daca tranzactia ar fi fost structurata in conformitate cu realitatile economice si comerciale ale partilor ce opereaza la lungime de brat”, respectiv ca “Aplicarea principiului lungimii de brat se bazeaza in general pe compararea conditiilor unei tranzactii controlate cu conditiile tranzactiilor ce au loc intre companii independente.”*

De asemenea, la art. 2.3 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer se prevede:

*„Comentariul la aliniatul 1 al Articolului 9 indica ca aliniatul 1 autorizeaza o administratie fiscala in scopul calcularii obligatiilor fiscale, [sa] rescrie conturile unei companii [afiliate] daca, ca rezultat al relatiei speciale dintre companii, conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel Stat.Profiturile impozabile reale sunt cele care s-ar fi obtinut in absenta conditiilor ce nu sunt la lungime de brat”.*

Totodata, la art. 5.28 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, se prevede:

*„Contribuabilii ar trebui sa depuna eforturi rezonabile la momentul la care se stabileste pretul de transfer pentru a determina daca pretul de transfer este din punct de vedere fiscal in conformitate cu principiul lungimii de brat”.*

În speta, conform bilanțului contabil întocmit pentru anul 2016, cifra de afaceri a societății a crescut ,numărul mediu de salariați este același insa pierderea înregistrată și declarata este de.... In anul 2017,cifra de afaceri a societății a fost de...numărul mediu de salariați iar pierderea înregistrată și declarata a fost de ...; in anul 2018 cifra de afaceri a fost de ... număr salariați .. pierderea înregistrată și declarata a fost de ...

În timpul controlului cât în contetatia formulata, societatea contestatara a motivat aceste rezultate financiare ca urmare a creșterii costurilor salariale, a creșterii salariului minim si competiției salariale generata de lipsa forței de munca, scăderea producției si sezonabilitatea producției.

Având în vedere ca pe perioada 2016-2018 societatea contestatara a înregistrat pierdere fiscala, luând în considerare și prevederile legale mai sus enuntate se retina ca o societate independenta nu ar fi pregătită sa tolereze pierderi care ar continua la nesfârșit, o întreprindere independenta care înregistrează pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni.O societate afiliata care înregistrează pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea este benefica grupului in întregul lui.

Într-adevăr o societatea poate suferii pierderi operaționale și financiare cauzate de diversi factori, după cum sustine societatea contestata în contestatia formulata, însă după cum s-a arătat și mai sus o societate independenta nu poate tolera pierderi care ar continua la nesfârșit iar o societate afiliata care înregistrează pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea este benefica grupului in întregul lui.

După cum s-a arătat și mai sus organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile inregistrate de societate în evidentele contabile precum indicatorii de profit și pierdere ai societatilor afiliate din cadrul grupului C și s-a constatat ca pe perioada 2016-2018 doar societatea S inregistreaza profit .

Din prevederile legale enuntate se reține ca țările membre OECD au decis ca profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate pentru a corecta distorsiunile care apar și pentru a asigura respectarea principiului lungimii de braț iar contribuabilii ar trebui sa depuna eforturi rezonabile la momentul la care se stabileste pretul de transfer pentru a determina daca pretul de transfer este din punct de vedere fiscal in conformitate cu principiul lungimii de braț.

Astfel, societatea contestatara , în conditiile în care a constatat ca inregistreaza pierdere fiscala trei ani, consecutiv, avea posibilitatea de a majora prețul serviciilor furnizate către societatea afiliata, printr-un act aditional la contract, pentru a fi în conformitate cu realitatile economice și comerciale.

La contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente în acest sens însă sustine ca prețul serviciilor se stabileste în funcție de fiecare operațiune care trebuie realizata timpii alocati fiecărei operațiuni și costul orar al fiecărei operațiuni, costul orar al operatiunii fiind stabilit în funcție de costurile X în calitate de prestator și care se refera la costurile cu salariile personalului direct implicat în producție și ale personalului administrativ, costurile cu utilitatile folosite

de fabrica în realizarea procesului de producție, costuri cu mentenanța și eventuale reparații ale echipamentului de producție.

Din analiza mai sus efectuată rezultă că pe perioada 2016-2018 cifra de afaceri a societății a crescut, numărul salariaților a scăzut iar X înregistrează pierdere fiscală.

Prin urmare, argumentele societății contestate potrivit cărora pierderea fiscală ar fi fost cauzată de costurile salariale și scăderea producției nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care aceasta susține că prețul serviciilor se stabilește în funcție de fiecare operațiune care trebuie realizată timpului alocat fiecărei operațiuni și costul orar al fiecărei operațiuni, costul orar al operațiunii fiind stabilit în funcție de costurile salariale personalului direct implicat în producție și ale personalului administrativ, costurile cu utilitățile folosite de fabrica în realizarea procesului de producție, costuri cu mentenanța și eventuale reparații ale echipamentului de producție iar societatea contestată ar fi avut posibilitatea de a reanaliza prețul serviciilor împreună cu societatea afiliată beneficiară, pentru a reflecta prețul de piață.

După cum s-a arătat și mai sus organele de inspecție fiscală au analizat cheltuielile înregistrate de societate în evidențele contabile precum indicatorii de profit și pierdere.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul societății contestate potrivit căruia, la calculul ajustării nu s-a avut în vedere un factor important ce generează ajustări de comparabilitate permise conform Ghidului OECD și anume costurile suportate de X cu salariații săi pentru perioadele din fiecare an din perioada analizată în care producția a fost sistată și angajații nu au lucrat efectiv deși au fost plătiți, în condițiile în care din informațiile existente în baza de date ANAF s-a constatat că în perioada 2016-2018 niciun angajat al societății nu a fost în șomaj tehnic iar contractele de muncă nu au fost suspendate temporar.

La dosarul contestației nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte cele susținute de societate în contestația formulată.

În ceea ce privește argumentul societății contestate referitor la ajustarea preturilor de transfer de către organele de inspecție fiscală respectiv modul de calcul al ajustării, menționăm:

După cum s-a arătat și mai sus urmare analizării dosarului preturilor de transfer, s-a constatat că tranzacțiile efectuate între Societatea X și CC în calitate de client, nu au fost conform principiului valorii de piață și a deplinei concurențe, fapt pentru care s-a procedat la ajustarea veniturilor societății contestate în sensul creșterii acestora în vederea reflectării prețului de piață a serviciilor tranzacționate, conform prevederilor art. 11, alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, majorând veniturile societății astfel încât, rata rentabilității să fie egală cu mediana calculată de:

-1,86 - mediana intercuartilică, calculată pentru anul 2016,

-2,34 - mediana intercuartilică, calculată pentru anul 2017,

-1,83 - mediana intercuartilică, calculată pentru anul 2018,

respectând prevederile art.5, alin. 15 din HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

În speta, scopul analizei de comparabilitate efectuată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor Codului fiscal și a Ghidului OCDE constă în

verificarea modului de conformare a societății la prețul 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 iar influența fiscală reținută a constat în ajustarea veniturilor din exploatare realizate, înregistrate și declarate de societate în relație cu afiliații, în vederea stabilirii acestora la nivelul prețului de piață rezultat din analiza de comparabilitate.

Aplicarea metodei marjei nete în analiza de comparabilitate, așa cum este reglementată de Codul fiscal și de Ghidul OCDE nu presupune impozitarea unor cheltuieli, ci ajustarea la nivelul prețului de piață a veniturilor realizate în relație cu afiliații;

Prin urmare, pe perioada 2016-2018, societatea contestată nu a respectat principiul lungimii de braț în ceea ce privește veniturile facturate către afiliați, practicând o marja de profit inferioară marjei medii stabilite în urma analizei efectuate.

Mai mult, în contestația formulată societatea contestată este de acord cu ajustarea veniturilor pe anul 2016 și pe anul 2017, efectuată de organele de inspecție fiscală, diminuarea pierderii fiscale pe această perioadă și stabilirea impozitului pe profit suplimentar în cazul selectării metodei marjei nete.

În ceea ce privește anul 2018, societatea contestată susține că se afla în intervalul de comparabilitate ceea ce nu este adevărat.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta pe anul 2018 în urma analizei efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că marja netă a societății este de (-) 2,05% și nu se încadrează în intervalul intercuartilic prezentat pe anul 2018, rezultând astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor societății astfel încât marja de profit să fie egală cu mediana de 1,83% determinată pentru anul 2018.

Se reține că în timpul controlului societatea contestată a prezentat aceleași argumente ca și în contestația formulată iar acestea au fost analizate și de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal contestat.

De asemenea, se reține că la stabilirea stării de fapt fiscale și analiza prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au luat în considerare documentele prezentate de societate (contracte, dosarul prețurilor de transfer, documentele înregistrate în contabilitatea societății) precum și informațiile transmise de societatea contestată și în formatiile existente în baza de date ANAF.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat documentele și argumentele prezentate de societatea contestată în dosarul prețurilor de transfer precum și documentele ulterioare prezentate și punctul de vedere prezentat când a determinat obligațiile fiscale, la capitolul IV „Dosarul prețurilor de transfer”, și capitolul VI „Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul”, astfel că afirmatia societății că organele de inspecție fiscală nu ar fi respectat dispozițiile art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

La dosarul contestației, societatea contestată nu a prezentat argumente și documente suplimentare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

-art.72

*“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

-art.73

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Iar potrivit art.269, art. 274 din același act normativ :

-art.269

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

-art.274

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

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”*

Mai mult, în conformitate cu prevederile art.6 și art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

-art.6

*“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

-art.7

*“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat*

*să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

In conditiile in care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aprecize in limitele si competentele ce le revin relevanta starii de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege se retine ca, in mod legal au ajustat veniturile din exploatare ale societatii X pentru a reflecta pretul de piata si au stabilit suplimentar venituri impozabile , pe perioada 2016- 2018.

De asemenea, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala ,in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, au recalculat profitul impozabil pe perioada 2016-2018, au diminuat pierderea fiscala declarata de societate , pe aceasta perioada și au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit aferent bazei impozabile astfel:

-pe anul 2016 , organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare au diminuat pierderea fiscala declarata de societate și au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit aferent bazei impozabile ;

-pe anul 2017 , organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare au diminuat pierderea fiscala declarata de societate și au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit aferent bazei impozabile ;

-pe anul 2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare, au diminuat pierderea fiscala declarata de societate și au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit aferent bazei impozabile .

In consecinta, luand in considerare prevederile legale aplicabile mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele societatii contestatare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala in speta, se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala .

Referitor la accesoriile aferente impozitului stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere , contestate de societate, mentionam:

În contestatia formulata, societatea contestatara sustine ca nu datorează bugetului de stat debitul stabilit suplimentar prin Decizia de impunere motiv pentru care nu datorează nici accesorii aferente conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", fără a mentiona actul administrativ fiscal prin care s-au stabilit accesorii și cuantumul accesoriilor contestate.

În conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;*
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

*(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*

*(3) În contestațiile care au ca obiect sume se specifică cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, precum și accesorii ale acestora.”*

iar potrivit art.268 din același act normativ:

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

În speța, din informațiile transmise telefonic de organul fiscal din cadrul A.J.F.P.-Serviciul evidență pe platitor persoane juridice , rezultă ca nu a fost emis un act administrativ fiscal cu privire la obligațiile fiscale accesorii aferente debitului stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

Mai mult, în contestația formulată societatea contestatara nu precizează actul administrativ contestat și nici cuantumul accesoriilor contestate, ca fiind stabilite suplimentar de plata printr-un act administrativ fiscal .

În condițiile în care în speța nu a fost emis un act administrativ fiscal cu privire la obligațiile fiscale accesorii până la data emiterii prezentei decizii,

contestatia referitoare la obligatiile fiscale accesorii aferente debitului stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere este prematur formulata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

#### DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la impozitul pe profit.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.