

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. xxx din xx xx xxxx
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xxx S.R.L. din oraș xx, județul xx

Cu adresa nr. x/xx.xx.xxxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx** sub nr. xx/xx.xx.2019, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice x – Activitatea de inspecție fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. xx S.R.L.** din oraș xxi, **județul xx** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x din data de xx.xx.xxxx*, act ce a avut la bază constatările stabilite de organele de control prin *Raportul de inspecție fiscală nr. x din data de xx.xx.xxxx*.

Cu adresa nr. x/xx xx xxxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxxx** sub nr. xxx/xx xxx xxxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxxx – Serviciul de evidența pe plătitori persoane juridice** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. xxx S.R.L.** împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. xx/xx xxx xxx și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. xxx/xx xx xxxx*.

S.C. xxx S.R.L. are domiciliul fiscal în orașul xxx, str. xxx, xxxx, nr. xxx, **județul xxxx**, are atribuit codul unic de înregistrare fiscală xxx cu atribut xxx, principalul domeniu de activitate fiind “xxx”, cod CAEN xxxx.

În vederea stabilirii cuantumului sumelor contestate, având în vedere faptul că societatea a precizat faptul ca înțelege să conteste și *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. xx/xx.xx.xxx*, fără însă a preciza suma contestată, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, prin adresa nr. SLC xxx/xx.xx.xxxx s-a solicitat societății contestatoare să facă această precizare.

Prin adresa de răspuns, înregistrată la D.G.R.F.P. xxx sub nr. xx/xx.xx.xxxx societatea precizează următoarele: *“contestatorul decide contestarea întregului act administrativ fiscal (obligații fiscale principale și obligații fiscale accesorii)”*.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile art. 269 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se consideră ca fiind contestat întregul act administrativ atacat.

Obiectul contestației îl constituie suma de **xxx lei**, reprezentând:

- **xxx lei** impozit pe profit stabilit suplimentar,
- **xxx lei** accesorii (xx lei dobânzi și xx lei penalități de întârziere + xxx penalități de nedeclarare).

Organul de soluționare a contestației, constatând îndeplinirea prevederilor art. 270 alin. (1) și ale art. 272 alin. (2) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actului atacat (decizia nr xx/xx.xx.xxxx) din data de xx xxx xxxx și înaintarea contestației la data xx xx xxxx, contestație înregistrată la A.J.F.P. xxx sub nr. xxxxx,

- transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actelor atacate (decizia nr. xx /xx xx xxxx) din data de xx xxx xxx și înaintarea contestației la data xx xxx xxx, contestație înregistrată la A.J.F.P. xxx sub nr. xxxxx,

precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

„[...] Subscrisa xxxx SRL, având sediul social în jud. xxx, xx, xxx, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului cu numărul xxx, CIF xx xxx (în continuare denumită „xxxx SRL”, „xxx” sau „xx”) reprezentată legal de către dl. xxx în calitate de administrator, în temeiul **Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala (...) privind Codul de Procedura Fiscala (denumita în continuare "Codul de Procedura Fiscala", formulam următoarea:**

CONTESTATIE

IMPOTRIVA:

Deciziei de impunere nr. xxx din xxxxx [...] comunicată Societății în data de xxxx („Decizia de impunere”) [...] constând în impozit pe profit, [...] în sumă de xxxx lei [...], cât și împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. xxx din xx.xx.xxxx.**

• **Constatările fiscale privind "IMPOZIT PE PROFIT" prezentate în Capitolul III din Raportul de inspecție fiscală cu privire la preturile de transfer nr. xx din xx.xx.xxxx [...].**

PRIN CARE SOLICITAM organului competent să soluționeze prezenta contestație (...) iar prin decizia ce o va pronunța să admită Contestația, și pe cale de consecință:

1. **Să dispună anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală [...], și anume în legătură cu:**

• **Impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă totală de xxxx lei pentru perioada xxxxx – xxxxx și obligații fiscale accesorii aferente. [...]**

MOTIVELE CONTESTATIEI:

În cele ce urmează vor fi prezentate într-o variantă sumarizată motivele care au stat la baza înaintării acestei contestații:

a. Ignorarea de către echipa de inspecție fiscală a Linilor directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societăți multinaționale și administrații fiscale (la care se face referire în cadrul prezentei contestații ca „prevederile Ghidului OECD” sau „Ghidul OECD”) care vin în completarea legislației locale conform art. 10 din OMFP 442/2016,

b. Realizarea de către echipa de inspecție fiscală a ajustărilor cuantumulului prețurilor de transfer și a estimării veniturilor intragrup în baza unor prevederi inexistente.

c. Ignorarea de către echipa de inspecție fiscală a profilului funcțional al xxx SRL (determinat de analiza funcțională) în ceea ce privește activitatea de revânzare a mărfurilor provenite de la xxxx SA și argumentarea deciziei prin referire la informații trunchiate,

d. Stabilirea de către echipa de inspecție fiscală a unor fundamente eronate în alegerea strategiei de căutare a societăților comparabile care sunt menite să fie utilizate în aplicarea metodei marjei nete asupra tranzacției de achiziție mărfuri de către xxxx SRL de la xxxx SA,

e. Ignorarea de către echipa de inspecție fiscală a argumentelor prezentate în cadrul punctului de vedere cu privire la caracterul necorepunzător al companiilor acceptate de către echipa de inspecție fiscală în cadrul RIF pentru analiza tranzacțiilor de achiziție mărfuri și de prestare a serviciilor de mentenanță.

f. Ignorarea de către echipa de inspecție fiscală a argumentelor prezentate în cadrul punctului de vedere („punct de vedere” sau „PDV) cu privire la utilizarea de către echipa de inspecție fiscală a unor calculații de cost incorecte și pe baza cărora s-au determinat marjele nete pentru cele trei tranzacții intragrup în cadrul RIF.

g. Ignorarea de către echipa de inspecție fiscală a noilor calculații prezentate de către xxxx SRL în cadrul PDV pe baza cărora marja netă aferentă fiecărei activități poate fi determinată în mod relevant și în concordanță cu realitatea economică, rezultând în ajustări/estimări cu mult diferite față de cele realizate de către echipa de inspecție fiscală.

1. Expunere de motive

Echipa de inspecție fiscală a constatat: [...] Astfel, echipa de inspecție fiscală realizează o analiză anuală a perioadei xxxx-xxxx, concluzionând asupra următoarelor sume de impozit pe profit stabilit suplimentar și atribuite prețurilor de transfer:

I Tranzacția de achiziție de marfă de către xxxx SRL de la xxxxx SA în vederea intermediării considerată de către echipa de inspecție fiscală

Echipa de inspecție fiscală parcurge următoarele etape:

i) Determinarea obiectului de activitate al xxxx SRL de către echipa de inspecție fiscală

Echipa de inspecție fiscală încadrează xxxx SRL în categoria societăților care derulează activitatea de comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, limitându-se la codul caen al companiei și nu raportându-se la profilul funcțional al acesteia:

Ulterior acestei încadrări, echipa de inspecție fiscală procedează la aplicarea metodei marjei nete axată pe testarea profitabilității obținute de către xxx SRL prin compararea cu profitabilitatea unui eșantion de companii terțe care desfășoară activitatea reprezentativă codului **CAEN xxxxx**.

ii) Calculul indicatorului financiar testat de către echipa de inspecție fiscală Indicatorul financiar selectat de către echipa de inspecție fiscală este marja netă din vânzări după cum este specificat în raportul de inspecție

fiscală, bazându-se pe codul CAEN al Companiei si nu raportat la analiza funcțională:[...].

II Tranzacția de prestare de servicii de manipulare de către xxxx SRL în beneficiul xxxxx SA considerată de către echipa de inspecție fiscală.

Echipa de inspecție fiscală parcurge următoarele etape:

i) Determinarea obiectului de activitate al xxxx SRL de către echipa de inspecție fiscală.

Din perspectiva tranzacției de prestare a serviciilor de manipulare, echipa de inspecție fiscală încadrează xxxx SRL în categoria societăților care derulează activități specifice codului CAEN xxxx.

Ulterior acestei încadrări, echipa de inspecție fiscală procedează la aplicarea metodei marjei nete axată pe testarea profitabilității obținute de către xxxxx SRL prin compararea cu profitabilitatea unui eșantion de companii terțe.

ii) Calculul indicatorului financiar necesar caracterizării profitabilității xxxx SRL de către echipa de inspecție fiscală Indicatorul financiar selectat de către echipa de inspecție fiscală este rata rentabilității cheltuielilor din exploatare. [...]

Intervalul intercuarantic calculate de către echipa de inspecție fiscală pe baza indicatorilor financiari ai companiilor de mai sus se prezintă astfel [...]

III) Tranzacția de prestare de servicii de mentenanță de către xxxxx SRL în beneficiul xxxxx SA considerată de către echipa de inspecție fiscală

Echipa de inspecție fiscală parcurge următoarele etape:

i) Determinarea obiectului de activitate al xxxx SRL de către echipa de inspecție fiscală.

Din perspectiva tranzacției de prestare a serviciilor de mentenanță, echipa de inspecție fiscală încadrează xxxxx SRL în categoria societăților care derulează activități specifice codului CAEN xxxxx.

Ulterior acestei încadrări, echipa de inspecție fiscală procedează la aplicarea metodei marjei nete axată pe testarea profitabilității obținută de către xxxx SRL prin compararea cu profitabilitatea unui eșantion de companii terțe.

ii) Calculul indicatorului financiar necesar caracterizării profitabilității x x SRL de către echipa de inspecție fiscală.

Data fiind încadrarea xxxxx SRL în categoria prestatorilor de servicii de mentenanță, indicatorul financiar selectat de către echipa de inspecție fiscală este rata rentabilității cheltuielilor din exploatare. [...]

Media aritmetică determinată de către echipa de inspecție fiscală pe baza indicatorilor financiari ai companiilor de mai sus se prezintă astfel:

IV. Observațiile echipei de inspecție fiscală cu privire la PDV înaintat prin adresa nr. xxx/xxxxxx.

În cadrul Capitolului VI al RIF, echipa de inspecție fiscală procedează la:

I) Constatarea încadrării eronate a xxxxx în categoria prestatorilor de servicii prin considerarea următoarelor:[...],

II) Analiza funcțiilor îndeplinite și a riscurilor asumate de către xxxx SRL [...],

III) Pronunțarea în privința analizei realizate în DPV privind tranzacția de prestării servicii de manipulare [...],

IV) Pronunțarea în privința analizei realizate în DPV privind tranzacția de prestării servicii de mentenanță [...],

Punct de vedere xxxxx SRL asupra:

A) Profilul funcțional

A.1. Solicitarea luării în considerație a prevederilor Ghidului OECD și a profilului funcțional relevant realității economice. Temei de drept - în conformitate cu ghidul OECD analiza funcțională reprezintă analiza îndreptată spre identificarea activităților semnificative din punct de vedere economic și al responsabilităților îndeplinite, activelor utilizate sau oferite, a riscurilor asumate de către părțile implicate în tranzacții: 1.51 [...], 1.55 [...], 1.56 [...],

Principalele riscuri analizate din perspectiva ghidului OECD se referă la: a) riscurile strategice [...], Riscurile operationale sau de infrastructura. [...], Riscurile financiare. [...], Riscurile tranzacționale, [...], Riscurile de hazard. [...], 1.81 Asumarea riscului [...], 1.82 În aceasta etapa, sunt analizate funcțiile în relația cu riscurile întreprinderilor afiliate ce acționează ca părți ale tranzacției. [...], 1.105 Una dintre părți ar trebui să fie întotdeauna remunerată corespunzător pentru funcțiile sale de control în relație cu riscul. [...].

Constatări echipa de inspecție fiscală

După cum a fost menționat anterior, echipa de inspecție fiscală încadrează xx SRL în categoria societăților care derulează activitatea de comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice, specificând în cadrul raportului de inspecție fiscală următoarele: [...].

Punct de vedere

Ghidul OECD specifică la articolul 1.51 faptul că „ [...] .” În raportul de inspecție fiscală nu a fost prezentată o analiză funcțională proprie a inspectorilor din care să rezulte profilul funcțional utilizat în cadrul analizei aplicate de către aceștia. Mai mult decât atât, echipa de inspecție fiscală nu a considerat analiza funcțională prezentată [...] rezultă profilul de prestator de servicii al xxx SRL și nu cel de distribuitor.

Limitarea încadrării companiei în funcție de codul CAEN și nu în funcție de profitul funcțional al acesteia în cadrul tranzacției analizate vine în contradicție cu îndrumările OECD mai sus prezentate.

În procesul de aplicare a metodei marjei nete, metoda utilizată de către echipa de inspecție fiscală, identificarea corectă a activității derulate în fapt de către societatea supusă analizei prezintă o importanță semnificativă deoarece pe baza acestei identificări se vor stabili: companiile independente [...] indicatorul profitabilității [...] utilizat ca factor de comparare între societatea supusă analizei și companiile independente. Aceasta importanță este recunoscută și în cadrul raportului de inspecție fiscală în care se specifică referitor la tranzacția analizată:

Constatări ale echipei de inspecție fiscală „În cazul tranzacțiilor privind achizițiile de mărfuri de către

persoanele afiliate, s-a considerat aplicabilă metoda marjei nete [...].

Alegerea indicatorului s-a făcut în funcție de specificul activității părții testate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiza.

Concret, s-a verificat dacă compania testată xxxxx SRL are aceeași profitabilitate ca și companii independente comparabile care nu au efectuat tranzacții pe criterii de afiliere.

Punct de vedere

În acest sens, atribuirea unui fundament pur scriptic procesului de identificare a activității derulate de către xxx SRL nu este relevantă, fiind întotdeauna necesară raportarea la realitate. Acest principiu este respectat chiar de către organele de inspecție fiscală ... recurg la studierea realității lor în pofida selectării deja a codului CAEN dorit, după cum este precizat:

„Analiza manuala a presupus investigarea in bazele de date proprii si pe internet a activitatilor contribuabililor selectați initial, si eliminarea din esantion a contribuabililor care nu au activitate asemănătoare cu cea a societății analizate.” [...]

Descrierea generala a activității xxxx SRL

În cursul perioadei de analiza (xxxx), xxxxx SRL achiziționează marfă de la partea afiliată, xxxx SA, spre a fi revândută către clienții săi independenți.

Cu toate acestea, atragem atenția asupra ordinii cronologice în care activitățile implicate prin afirmația de mai sus sunt desfășurate. — Astfel,

Activitate 1: xxxx SRL începe prin identificarea potențialilor clienți independenți prin accesarea bazelor de date puse la dispoziția acestei societăți de către xxxx SA.

Activitate 2: Luând contact cu potențialii clienți, xxxx promovează produsele ce pot fi oferite de către xxxx SA. Este importantă menționarea faptului că grupa clientilor xxxx SRL este constituită din revânzatori.

Activitate 3: xxxx preia cererile de oferta ale potențialilor clienți independenți și le comunică personalului xxxxx SA care revine cu un pret de vânzare (pret de vânzare în relația cu xxxxx SRL).

Activitate 4: Obținând prețul de vânzare de la xxxx SA pe care xxxx SRL cunoaște că îl va suporta, personalul xxxx SRL aplică propriul adaos destinat acoperirii costurilor cu personalul prestator (dat fiind faptul ca xxxxx SRL nu indeplinește funcții și nu își asumă riscuri cu privire la stocuri, neincasare și cantitate și formează oferta pe care o comunica potențialului client.

Activitate 5: Odată stabilit prețul și plasată comanda de către clientul final, x SRL procedează la transmiterea acestei comenzi (comanda exactă a unui anumit client) către x SA împreună cu eventuale detalii legate de transport, transportul fiind realizat de la locațiile x SA direct la locația clientului x SRL. Facturile astfel emise de către x SA și x SRL reflectă această situație. Facturile emise de către cele două societăți prezintă aceleași produse, aceleași cantități, aceeași data, iar în situația în care clientul ar fi dorit ca transportul să fie prezentat distinct pe factura, prețul transportului ar fi apărut distinct (valoarea transportului este refacturată).

De asemenea, plata facturilor emise de către xxxx SA se realizează doar ulterior încasării creanțelor de la clienții independenți.

Următoarea reprezentare grafică este aferentă paragrafelor anterioare și prezintă fluxul operațional implicat. [...]. Compararea xxxx SRL – xxxxx SA [...].

Astfel, se poate concluziona că:

- xxxxx SRL nu prezintă activele imobilizate necesare derulării unei activități complete de distribuție care să implice capacitatea de depozitare și gestionare a unui stoc tampon de mărfuri necesare satisfacerii nevoilor imediate ale clienților și astfel obținerii unui preț de vânzare mai mare.;

- xxxxx SRL nu prezintă activele imobilizate necesare activității de transport marfă, manipulării mărfurilor sau depozitării acestora.

- xxxxx SRL nu necesită obținerea de finanțare pe baza instituțiilor de credit.

- Data fiind dimensiunea capitalului subscris vărsat, xxxxx SRL ar fi incapabil în încercarea de contractare directă a unor furnizori de mărfuri independenți [...].

- Subliniem faptul ca ambele societăți înregistrează în perioada verificată profit din exploatare cât și profit brut și totodată au declarat și achitat impozit pe profit.

Calculul indicatorului financiar Temei de drept

Ghidul OECD, versiunea 2017, precizează:

„2.92 Alegerea numitorului ar trebui să fie consecventă cu analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a tranzacției controlate și în special ar trebui să reflecte alocarea riscurilor între:

1) părți (Cu condiția ca alocarea riscurilor să se realizeze conform principiului lungimii de braț, vezi secțiunea D.1.2.1 în Capitolul 1). De exemplu, [...].

2.93 Numitorul ar trebui să urmărească indicatorul relevant al funcțiilor îndeplinite de către partea testată în tranzacția analizată, considerând activele utilizate și riscurile asumate. [...].”

Motiv de fapt

Indicatorul financiar utilizat în cadrul raportului de inspecție fiscală este marja netă din vânzări (rata de rentabilitate a veniturilor) care ar trebui să caracterizeze activitatea de intermediere a x SRL și care este calculată conform Tabelului 2.

Echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare prevederile OECD cu privire la selectarea indicatorului testat conform paragrafului 2.82 prezentat anterior. [...] nu s-a avut în vedere analiza funcțională a companiei, indicatorul testat fiind utilizat în remunerarea unei activități de revanzare și nu în cadrul unei activități: de prestare de servicii.

În acest sens, readucem în atenție următoarele paragrafe ale Ghidului OECD (versiunea iulie 2017), care,

în baza art. 10 al OMFP 442/2016, vin în completarea reglementarilor locale:

La calculul numărătorului din formula indicatorului de profitabilitate

„1.51. În tranzacțiile dintre două întreprinderi independente, compensația va reflecta de obicei funcțiile îndeplinite de către fiecare întreprindere (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate). Astfel, în delimitarea tranzacțiilor controlate și determinarea comparabilității între tranzacțiile controlate și necontrolate sau între entități, este necesară o analiză funcțională.”

„2.83 În principiu, doar acele elemente care (a) sunt atribuite în mod direct sau indirect tranzacției controlate vizate și care (b) au o natură de exploatare ar trebui luate în considerare în determinarea indicatorului net de profit pentru aplicarea metodei marjei nete”

- În privința calculului numitorului din formula indicatorului de profitabilitate

„2.92 Alegerea numitorului ar trebui să fie consecventă cu analiza de comparabilitate (inclusiv funcțională) a tranzacției controlate și în special ar trebui să reflecte alocarea riscurilor între părți (cu condiția ca alocarea riscurilor să se realizeze conform principiului lungimii de brat, vezi secțiunea D.1.2.1 în Capitolul I). De exemplu, activitățile intense din perspectiva utilizării de capital, precum anumite activități de producție, [...]”

2.93 Numitorul ar trebui să urmărească indicatorul relevant al funcțiilor îndeplinite de către partea testată în tranzacția analizată, considerând activele utilizate și riscurile asumate. [...]”

Astfel, este recunoscută de către prevederile Ghidului OECD utilizarea cheltuielilor ca numitor în cadrul indicatorului de profit atât în cadrul distribuției, cât și în cadrul prestațiilor de servicii.

După cum se poate observa, în cadrul paragrafelor de mai sus, este enunțată importanța analizei funcționale în stabilirea corectă a remunerării primite de către o societate în interacțiunile intragrup, precum și în cuantificarea și stabilirea bazei asupra careia rezultatul va fi raportat.

A.2.1. Analiza funcțională a xxxxx SRL

Reluăm analiza funcțională prezentată în cadrul documentației de prețuri de transfer la paginile 26 - 37 și reluată în secțiunile dedicate ale analizei economice: [...].

B. Analiza rezultatelor

B.1. Solicitarea calculului indicatorului de profitabilitate al xxxx SRL în conformitate cu prevederile Ghidului OECD.

În privința indicatorului de profitabilitate, prin considerarea (i) prevederilor Ghidului OECD (versiunea iulie 2017) care vin în completarea OMFP 442/2016, (ii) a faptului că funcțiile și riscurile efectiv îndeplinite/asumate de către x SRL sunt reflectate prin intermediul cheltuielilor înregistrate, precum și a faptului că (iii) activitatea xxxx SRL este similară unei prestări de servicii, indicatorul de profit indicat în conformitate cu art 2.92 și 2.93 OECD va fi calculat raportând rezultatul din exploatare obținut la costurile aferente prestării de servicii.

Următorul tabel prezintă calculul indicatorului de profitabilitate atribuit activității derulate de către xxxx SRL pentru mărfurile achiziționate de la xxxxxx SA întocmai cum acesta a fost prezentat în cadrul documentației de prețuri de transfer.[...].

B.2. Contestarea analizei segregate a activității în raportul de inspecție fiscală **Temei de drept.**

Conform Ghidului OCDE 2010 (Capitolul 3 secțiunea A.3.1), Punctul 3.9 „Ideal, pentru a se ajunge la cea mai precisă aproximare a valorii corecte de plată, principiul lungimii de brat ar trebui să se aplice tranzacției cu tranzacție. Totuși, există adeseori situații în care tranzacții separate sunt atât de strâns legate una de alta sau se continuă una pe alta, încât nu pot fi evaluate în mod adecvat pe baza separată. Exemplele pot include 1. anumite contracte de furnizare de mărfuri sau servicii pe termen lung, 2. drepturi de folosire proprietăți necorporale, și 3. stabilirea de prețuri pentru o gamă de produse strâns legate între ele (o linie de produse) atunci când nu este practic să se stabilească produsele sau tranzacțiile.

Motiv de fapt

Întocmai cum s-a aratat și în documentația de prețuri de transfer paginile 60 -61, activitatea derulată de către xxxxx SRL îndeplinește fiecare dintre condițiile menționate în cadrul OECD paragraf 3.9, mai sus prezentat:

- a. Relația derulată are la baza o perioadă lungă;
- b. Prețurile se pot stabili pentru o gamă de produse/servicii strâns legate între ele.

Echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare profitul funcțional și caracteristicile tranzacției, segregând fiecare dintre tranzacții în funcție de forma juridică și nu în funcție de realitatea funcțională și economică.[...].

Contestăm, pe cale de consecință, modalitatea de analiză a rezultatelor înregistrate de partea testată și solicităm luarea în considerare a paragrafelor 3.9, 1.51, 1.56, 1.81, 1.105 și 2.93 prin refacerea raportului de inspecție fiscală în concordanță cu analiza funcțională și a circumstanțelor de derulare a tranzacțiilor, inclusiv a luprii în considerare a faptului că tranzacțiile, deși din punct de vedere contractual sunt separate, în fapt sunt atât de strâns legate una de alta sau se continuă una pe alta, încât nu pot fi evaluate în mod adecvat pe baza separată.

Solicităm în acest sens luarea în considerare a următoarelor argumente: 1. tranzacții de furnizare de mărfuri sau servicii pe termen lung și 2. stabilirea de prețuri pentru o gamă de produse strâns legate între ele (o linie de produse) atunci când nu este practic să se stabilească produsele sau tranzacțiile individualizate, în concordanță cu specificatiile OECD, paragraf 3.9.

C. Contestarea rezultatelor obținute de către echipa de inspecție fiscală în cadrul analizei segregate în contradicție cu paragrafele 3.9, 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.105, 2.92 și 2.93 OECD.

1. Contestarea marjelor nete calculate de către echipa de inspecție fiscală și a rezultatelor astfel obținute privind revanzarea marfurilor xxxx SA de către xxxx SRL

În scopul reluării impactului unei analize segregate pe forma juridică dar ținând cont de profilul funcțional al companiilor în linie cu paragraful 2.92 și 2.93 OECD, reluăm mai jos o revizuire a constatarilor echipei de inspecție fiscală.

Punct de vedere

În privința calculului anterior prezentat, în primul rând, se poate observa faptul că echipa de inspecție fiscală păstrează în valorile prezentate pe coloanele (1) și (2), mai exact în cadrul valorilor de xxxx lei și xxxx lei, valorile de xxxxx lei (Venituri din vânzarea marfurilor către xxxxxx SA) și xxxx lei (Cheltuieli cu descarcarea din gestiune a mărfurilor vândute către xxxx SA). Acest aspect determină calculul de către echipa de inspecție fiscală a unui indicator eronat prin faptul că rezultatul oricum afectat de păstrarea celor două valori anterioare este raportat la un venit de xxxx lei, în loc de xxxxx lei. Excluderea celor două valori este importantă deoarece nu sunt aferente tranzacției intragrup în cauză, iar constatarea echipei de inspecție fiscală cu privire la tranzacția intragrup efectiv generatoare a celor două valori a fost următoarea (conform RIF): [...].

Motiv de fapt

Întocmai cum s-a aratat și în documentația de preturi de transfer paginile 60 -61, activitatea derulată de către xxxxx SRL îndeplinește fiecare dintre condițiile menționate în cadrul OECD paragraf 3.9, mai sus prezentat:

a. Relația derulată are la bază o perioadă lungă;

b. Preturile se pot stabili pentru o gama de produse/servicii strans legate între ele.

Echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare profilul funcțional și caracteristicile tranzacției, segregând fiecare dintre tranzacții în funcție de forma juridică și nu în funcție de realitatea funcțională și economică.

o Paragraf 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.105 - Profilul funcțional al companiei nu a fost respectat. În acest sens, echipa de inspecție fiscală nu a eliminat din baza de calcul a remunerației convenite funcțiile și riscurile pentru care Compania nu îndeplinește funcții și nu își asumă riscuri și mai mult decât atât nici nu are capacitatea financiară să își asune astfel de riscuri;

Temei de drept [...].

Motiv de fapt [...].

Compania nu implică și nici nu are capacitatea financiară să își asume [...].

Compania își asumă riscuri legate exclusiv de selecția personalului și de prestarea serviciilor logistice [...].

Paragraf 2.92 și 2.93 - Indicatorul testat nu respectă profilul funcțional al companiei, fiind stabilit raportat la venituri și fără ajustarea bazei de calcul cu elementele pentru care Compania nu îndeplinește funcții și nu își asumă riscuri și nu are capacitatea financiară să își asume astfel de riscuri; [...].

Temei de drept [...].

Motiv de fapt

Indicatorul financiar utilizat în cadrul raportului de inspecție fiscală este marja netă din vânzări (rata de rentabilitate a veniturilor) care ar trebui să caracterizeze activitatea de intermediere a x SRL și care este calculată conform Tabelului 2.

Echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare prevederile OECD cu privire la selectarea indicatorului testat conform paragrafului 2.82 prezentat anterior. Astfel, în alegerea indicatorului testat nu s-a avut în vedere analiza funcțională a companiei, indicatorul testat fiind utilizat în remunerarea unei activități de revanzare și nu în cadrul unei activități de prestare de servicii.

Prezentarea rezultatelor aferente activității intermediere a comenzilor în conformitate cu situația calculată de către xxxx SRL

În scopul evidențierii necesității de revenire asupra concluziilor prezentate în raportul de inspecție fiscală s-au segregat, cu titlu de excepție de la paragraful 3.9, dar cu respectarea paragraf 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.105, 2.92 și 2.93 OECD.

Calcul indicator [...].

În acest sens, următoarele paragrafe ale Ghidului OECD atestă importanța ajustării:

„2.93 Numitorul ar trebui să urmărească indicatorul relevant al funcțiilor îndeplinite de către partea testată în tranzacția analizată, considerând activele utilizate și riscurile asumate.

2.94 Numitorul ar trebui să fie independent în mod rezonabil față de tranzacțiile controlate, altfel nu ar fi niciun punct obiectiv de plecare. Spre exemplu, când analizăm o tranzacție constând în achiziția de bunuri de la o parte afiliată de către un distribuitor spre a fi revândute către clienți independenți, nu se poate raporta indicatorul de profit net (rezultatul) la costul bunurilor vândute pentru că aceste costuri reprezintă costurile controlate pentru care conformitatea cu principiul lungimii de brat este testată.”

Identificarea unui esantion de companii independente

În procesul de aplicare a metodei marjei nete, echipa de inspecție fiscală procedează la realizarea unui studiu de comparabilitate pentru fiecare an de analiză în încercarea de a identifica un esantion de companii independente care prezintă codul CAEN xxxx și care desfășoară activități specifice unui astfel de cod CAEN.

Esantionul de companii independente astfel obținut de către echipa de inspecție fiscală include 12-1 companii utilizate pentru studiul întregii perioade de analiză. Cu toate acestea, procesul derulat de către echipa de inspecție fiscală a pornit de la încadrarea xxxx SRL într-un domeniu de activitate fundamental scriptic fara considerarea realității, mai exact fara considerarea fluxului operational al activității efectiv derulate de către xxxx SRL (...), (ii) analizei funcționale care ar trebui să dicteze remunerarea primită de către xxxx SRL și care ar trebui să servească în procesul de comparare cu societăți independente, precum și a (iii) situațiilor financiare care releva incapacitatea de îndeplinire de către xxxx SRL a rolului de distribuitor cu funcții și riscuri depline (precum xxxxx SA). Mai mult decât atât, în situația în care s-ar fi dovedit justificată compararea societății xxxx SRL din perspectiva unui distribuitor cu funcții și riscuri depline cu alte societăți care activează într-un astfel de domeniu, respectiv cu societățile acceptate de către echipa de inspecție fiscală în esantionul final, compararea nu ar fi fost posibilă prin considerarea portofoliului de produse și a facilităților de care dispune fiecare companie după cum este prezentat în cadrul Anexei 4 unde se realizează o comparație între xxxx SRL și fiecare entitate acceptată de către echipa de

inspectie fiscala (mai putin xxxxx SRL, pentru care nu s-au identificat informatiile necesare). De asemenea, un alt aspect important este reprezentat de faptul ca entitatile acceptate de catre echipa de inspectie fiscala prezinta stocuri semnificative.

Urmatorul paragraf al Ghidului OECD (versiunea 2017) atesta importanta unui astfel de criteriu (precum prezenta stocurilor) in procesul de identificare a companiilor comparabile.

Ghidul OECD: 3.43 în practica, atât criteriile cantitative cât și cele calitative sunt utilizate pentru a include sau a respinge eventualele comparabile. Exemple de criterii calitative se regăsesc în portofoliile de produse și strategiile de afaceri. Criteriile cantitative cele mai frecvent observate sunt: [...].

2. Contestarea marjelor nete calculate de catre echipa de inspectie fiscala si a rezultatelor astfel obtinute privind prestarea de servicii de catre xxxx SRL in beneficiul xxxxx SA.

In acest sens, Anexa 3 prezinta situatia veniturilor si cheltuielilor din exploatare pentru fiecare activitate derulata de catre xxxxx SRL. Rezultatul obtinut de catre xxxxx SRL din activitatea de mentenanta este inclus in tabelul imediat urmator: [...].

Cu personalul comun celor trei activitati (manipulare, mentenanta, intermediere), precum si celelalte cheltuieli indirecte au fost alocate in functie de ponderea cheltuielilor cu personalul directe aferente fiecarei activitati in total cheltuiala directa pentru toate cele trei activitati (cheltuiala cu marfa aferenta activitatii de intermediere nu a prezentat relevanta in calculul ponderilor deoarece pe parcursul acestui document s-a dovedit faptul ca xxxx SRL nu isi asuma functii sau riscuri ce privesc aprovizionarea Cu marfa).

Identificarea unui esantion de companii independente

In procesul de aplicare a metodei marjei nete, echipa de inspectie fiscala procedeaza la realizarea unui studiu de comparabilitate pentru fiecare an de analiza in incercarea de a identifica un esantion de companii independente care prezinta codul CAEN xxx si care desfasoara activitati specifice unui astfel de cod CAEN.

Companiile alese de catre echipa de inspectie fiscala ca urmare a studiului de comparabilitate sunt analizate în cadrul urmatorului tabel din perspectiva indicatorilor financiari, caracterului de independenta, precum si a informatiilor disponibile prin interogarea motorului de cautare Google: [...].

o Paragraf 2.92 si 2.93 - Indicatorul testat nu respecta profilul functional al companiei, fiind stabilit raportat la venituri si fara ajustarea bazei de calcul cu elementele pentru care Compania nu indeplineste functii si nu isi asuma riscuri si nnai mutt decat atat nici nu are capacitatea financiara sa isi asume astfel de riscuri;

Temei de drept

2.92 Alegerea numitorului ar trebui sa fie consecventa cu analiza de comparabilitate (inclusiv functionala) a tranzactiei controlate si in special ar trebui sa reflecte alocarea riscurilor între parti (Cu conditia ca alocarea riscurilor sa se realizeze conform principiului lungimii de brat, vezi sectiunea D.1.2.1 in Capitolul I). De exemplu, activitatile intense din perspectiva utilizarii de capital, precum anumite activitati de productie, pot implica un risc investitional semnificativ, chiar si in acele cazuri in care riscul operational (precum riscul de piata sau riscul de stocuri) poate fi limitat. Unde metoda marjei nete este aplicata, riscurile investitionale sunt reflectate in indicatorul de profit net daca cel din urma reprezinta o rentabilitate a investitiei (e.g. rentabilitatea active/or sau rentabilitatea capitalului angajat). Un astfel de indicator poate necesita ajustare (sau ale gerea unui alt indicator net de profit) depinzand de care parte a tranzactiei controlate suporta riscul, precum si gradul de diferentiere in ceea ce priveste riscul ce poate fi identificat in cadrul tranzactiei controlate a contribuabilului si riscul din comparabile.

2.93 Numitorul or trebui să urmărească indicatorul relevant al funcțiilor indeplinite de către partea testată în tranzactia analizata, considerand activele utilizate si riscurile asumate. In mod obisnuit, in functie de circumstantele cazului, vanzarile sau cheltuielile operationale cu distributia pot reprezenta.

o baza adecvata pentru activitatile de distributie, costul total sau costul operational poate fi o baza adecvata pentru activitatea de productie sau de prestare de servicii si activele operationale pot fi o baza adecvata pentru activitatile intense din perspectiva capitalului utilizat precum anumite activitati de productie sau utilitati. Alte baze pot fi de asemenea adecvate depinzand de circumstantele cazului."

Motiv de fapt

Indicatorul financiar utilizat in cadrul raportului de inspectie fiscala este marja neta din vanzari (rata de rentabilitate a veniturilor) care ar trebui sa caracterizeze activitatea de intermediere a xxxx SRL si care este calculata conform Tabelului 2.

Echipa de inspectie fiscala nu a luat in considerare prevederile OECD cu privire la selectarea indicatorului testat conform paragrafului 2.82 prezentat anterior. Astfel, in alegerea indicatorului testat nu s-a avut in vedere analiza functionala a companiei, indicatorul testat fiind utilizat in remunerarea unei activitati de revanzare si nu in cadrul unei activitati de prestare de servicii.

Prezentarea rezultatelor aferente activitatii intermediere a comenzilor in conformitate cu situatia calculata de catre xxxxx SRL

In scopul evidentierii necesitatii de revenire asupra concluziilor prezentate in raportul de inspectie fiscala s-au segregat, cu titlu de exceptie de la paragraful 3.9, dar cu respectarea paragraf 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.105, 2.92 si 2.93 OECD.[...].

Nota: Caloana (1) a fost formata pe baza informatiilor disponibile în mediul online, prin interogarea motorului de cautare Google si prin accesarea acelor pagini web care prezentau relevanta si pentru care exista o minima probabilitate de prezentare a unor informatii relevante. In acest proces de cautare online, simpla specificare in cadrul paginilor web accesate a codului CAEN nu a fost considerata suficienta. In situatiile in care nu au fost identificate informatii relevante prin accesarea diferitelor pagini web, atentia a fost indreptata si catre descrierea furnizata direct de catre baza noastra de date xxxx (versiunea xxx) furnizata de catre agentia xxxx.

Coloana (2) reprezinta ponderea valorii cantabile nete a activelor imobilizate in cadrul veniturilor din

exploatare pentru fiecare entitate independenta acceptata de catre echipa de inspectie fiscala precum si pentru xxxx SRL. Aceasta pondere este semnificativa deoarece putem identifica acele companii care sunt dependente din perspectiva generarii de venituri de activele fixe utilizate.

Caloana (3) reprezinta ponderea valorii stocurilor in cadrul veniturilor din exploatare pentru fiecare entitate independenta acceptata de catre echipa de inspectie fiscala precum si pentru xxxx SRL. Aceasta pondere este semnificativa deoarece putem identifica acele companii care sunt dependente din perspectiva generarii de venituri stocuri.

Caloana (4) constituie motivul acceptarii sau respingerii companiilor initial acceptate de catre echipa de inspectie fiscala.

Astfel, se poate concluziona faptul ca societatile acceptate de catre echipa de inspectie fiscala pentru a fi comparate Cu xxxxx SRL din perspectiva activitatii de mentenanta nu sunt adecvate.

In acest sens, se procedeaza la realizarea unui studiu de comparabilitate propriu in cadrul caruia sa tina seama de aspectele anterior discutate, precum importanta redusa a activelor imobilizate si a Studiul de comparabilitate

Studiul de comparabilitate a fost efectuat in baza de date xxxx furnizata de agentia de date cu recunoastere internationala xxxx, versiunea xxxx. Conform cerintelor Ordinului 442/2016, studiul de comparabilitate a fost efectuat mai intai la nivelul Romaniei. [...]

Nota: Partea testata in contextul prezentarii acestui studiu de comparabilitate este reprezentata de xxxx SRL.

Procesul de cautare este ilustrat in capturile de ecran de mai jos: [...]

Sursa: Prelucrarea informabilor furnizate de catre xxxxx SRL.

Nota: Cheltuielile cu personalul comun celor trei activitati (manipulare, mentenanta, intermediere), precum si celelalte cheltuieli indirecte au fost alocate in functie de ponderea cheltuielilor cu personalul directe aferente fiecarei activitati in total cheltuiala directa pentru toate cele trei activitati (cheltuiala cu marfa aferenta activitatii de intermediere nu a prezentat relevanta in calculul ponderilor deoarece pe parcursul acestui document s-a dovedit faptul ca xxxx SRL nu isi asuma functii sau riscuri ce privesc aprovizionarea cu marfa).

Randul (8) din tabelul de mai sus reprezinta suma cheltuielilor Cu marfurile descarcate din gestiune de catre xxx SRL in fiecare an de analiza, iar utilizarea acestui element in diminuarea sumei totale a cheltuielilor atribuibile activitatii de intermediere, suma care ulterior este utilizata ca numitor in cadrul indicatorului de profitabilitate, se dovedeste a fi necesara pentru ca numitorul formulei sa reflecte functiile indeplinite, riscurile asumate si activele utilizate de catre xxxxx SRL asa cum este specificat in cadrul Ghidului OECD (versiunea iulie 2017) .

In acest sens, urmatoarele paragrafe ale Ghidului OECD atesta importanta ajustării:

„2.93 Numitorul ar trebui sa urmareasca indicatorul relevant at functiilor indeplinite de catre partea testata in tranzactia analizata, considerand activele utilizate si riscurile asumate.

2.94 Numitorul ar trebui sa fie independent in mod rezonabil fata de tranzactiile controlate, altfel flu ar fi niciun punct obiectiv de plecare. Spre exemplu, cand analizam o tranzactie constand in achizitia de bunuri de la o parte afiliata de catre un distribuitor spre a fi revandute catre clienti independenti, nu se poate raporta indicatorul de profit net (rezultatul) la costul bunurilor vandute pentru ca aceste costuri reprezinta costurile controlate pentru care conformitatea cu principiul lungimii de brat este testata.”

Identificarea unui esantion de companii independente

• In procesul de aplicare a metodei marjei nete, echipa de inspectie fiscala procedeaza la realizarea unui studiu de comparabilitate pentru fiecare an de analiza in incercarea de a identifica un esantion de companii independente care prezinta codul CAEN 4672 si care desfasoara activitati specifice unui astfel de cod CAEN.

Esantionul de companii independente astfel obtinut de catre echipa de inspectie fiscala include 12-1 companii utilizate pentru studiul intregii perioade de analiza. Cu toate acestea, procesul de derulat de catre echipa de inspectie fiscala a pornit de la incadrarea xxxx SRL într-un domeniu de activitate fundamentat scriptic fara considerarea realitatii, mai exact fara considerarea fluxului operational al activitatii efectiv derulate de catre xxx SRL (flux operational prezentat si sub forma grafica mai sus), (ii) analizei functionale care ar trebui sa dicteze remunerarea primita de catre xxxx SRL si care ar trebui sa serveasca in procesul de comparare cu societati independente, precum si a (iii) situatiilor financiare care releva incapacitatea de indeplinire de catre xxx SRL a rolului de distribuitor cu functii si riscuri depline (precum xxxx SA). Mai mult decat atat, in situatia in care s-ar fi dovedit justificata compararea societatii xxxxx SRL din perspectiva unui distribuitor cu functii și riscuri depline cu alte societati care activeaza într-un astfel de domeniu, respectiv cu societatile acceptate de catre echipa de inspectie fiscala in esantionul final, compararea nu ar fi fost posibila prin considerarea portofoliului de produse si a facilitatilor de care dispune fiecare companie dupa cum este prezentat în cadrul Anexei 4 unde se realizeaza o comparatie între xxxx SRL si fiecare entitate acceptata de catre echipa de inspectie fiscala (mai putin xxxx SRL, pentru care nu s-au identificat informatiile necesare). De asemenea, un alt aspect important este reprezentat de faptul ca entitatile acceptate de catre echipa de inspectie fiscala prezinta stocuri semnificative.

Urmatorul paragraf at Ghidului OECD (versiunea 2017) atesta importanta unui astfel de criteriu (precum prezenta stocurilor) în procesul de identificare a companiilor comparabile.

Ghidul OECD: 3.43 in practică, atât criteriile cantitative cât și cele calitative sunt utilizate pentru a include sau a respinge eventualele comparabile. Exemple de criterii calitative se regeiesc în :

- portofoliile de produse i strategiile de afaceri. Criteriile cantitative cele mai frecvent observate sunt:
- Criterii de mărime in ceea ce priveste vânzările, activele sau numărul de angajati. Dimensiunea tranzactiei in valoare absolută sau proportională cu activiteile partilor ar putea afecta pozitiile concurentiale relative ale cumpăreitorului și vânzătorului si, prin urmare, comparabilitatea.

- Criterii necorporale, cum ar fi raportul dintre valoarea netei a imobilizărilor/Valoarea totală a activelor nete, sau raportul dintre "Cercetare și Dezvoltare (R Et D)" / vânzări acolo unde acestea sunt disponibile: acestea pot fi utilizate, de exemplu, pentru a exclude societăți cu valori necorporale valoroase sau activități semnificative de R D atunci când partea testată nu utilizează active necorporale valoroase și nici nu participă la activități semnificative de R Et D.

- Criterii legate de importanța vânzărilor la export (vânzări externe/vânzări totale), dacă este cazul.
- Criteriile referitoare la stocuri în valoare absolută sau dacă este cazul.

Alte criterii de excludere a tertilor care se află în special în situații speciale, cum ar fi societățile nou înființate, companiile falimentare etc., atunci când situațiile deosebite nu fac în mod evident comparații adecvate."

Situația stocurilor companiilor acceptate de către echipa de inspecție fiscală și a xxxx SRL este prezentată în cele ce urmează.[...].

"Nota: xxxx SRL nu prezintă un stoc de marfă relevant pentru intermedierea derulată în beneficiul xxxx SA. Stocul xxxx SRL este format [...].

După cum se poate observa, stocurile raportate de companiile comparabile identificate de echipa de inspecție au valori net superioare celor raportate de xxxx SRL. Acest aspect vine să confirme faptul că modelul de afaceri adoptat de xxxx SRL nu este similar companiilor comparabile identificate de organul fiscal.

Astfel, xxxx SRL atrage atenția asupra studiului de comparabilitate prezentat începând cu pagina 70 a dosarului prețurilor de transfer solicitat prin adresa nr. xxxx și prin intermediul căruia s-a încercat identificarea unui esanțion de companii independente care derulează

- activitatea de intermediere. Atestarea derulării activității de intermediere rezultă din strategia de căutare care a fost dezvoltată pentru a accepta doar acele companii ce înregistrează o cheltuială cu stocurile consumate de maxim 15% din totalul cheltuielilor din exploatare.

Nota: Cheltuieli cu stocurile consumate = Cheltuieli cu materiile prime și materiale consumabile + Alte cheltuieli materiale + Cheltuieli privind marfurile

Această strategie permițe diminuarea probabilității ca entitățile acceptate să deruleze activități de producție sau activități de distribuție (și nu de intermediere).

Următorul tabel a fost extras din cadrul dosarului prețurilor de transfer anterior menționat și prezintă intervalele intercuartilice pentru fiecare an de analiză calculate pe baza rentabilității cheltuielilor ajustate din exploatare [...].

Nota: În situația comparării an cu an, primul interval prezentat mai sus prezintă relevanța.

Astfel, xxxx SRL consideră că intervalele intercuartilice calculate mai sus sunt relevante comparării cu indicatorul de profit selectat pentru xxxx SRL.

2. Contestarea marjelor nete calculate de către echipa de inspecție fiscală și a rezultatelor astfel obținute privind prestarea de servicii care de către xxxx SRL în beneficiul xxxx SA

Determinarea obiectului de activitate al xxxx SRL

Din perspectiva tranzacției de prestare a serviciilor de manipulare, echipa de inspecție fiscală încadrează xxxxx SRL în categoria societăților care derulează activități specifice codului CAEN xxxx.

Xxxx SRL confirmă relevanța încadrării realizate de către echipa de inspecție fiscală. Cu toate acestea, simpla încadrare într-o categorie de societăți pe baza codului CAEN nu este suficientă, după cum a fost demonstrat pe parcursul acestui document și după cum reiese și din raportul de inspecție fiscală, iar xxxx SRL consideră esențială furnizarea în continuare a unei prezentări detaliate asupra activității de manipulare derulate în beneficiul xxxx SA.

Descrierea generală a activității de manipulare în cadrul xxxx SRL

Activitatea de manipulare au fost generate în cadrul activității xxxx SRL odată cu înființarea acestei societăți prin preluarea xxxx xxxxi și a personalului aferent care derulau activitățile de manipulare, evitând astfel disponibilizarea angajaților.

Activitatea de manipulare derulată în beneficiul xxxxx SA constă de fapt într-o prestare doar pe baza de personal, dat fiind faptul că mijloacele fixe implicate (depozit, utilaje) se află în proprietatea xxxx SA. Această activitatea implică departamentul logistică-depozite care include șefi de schimb, prinnitori distribuitori, legatori de sarcină și macaragii. Pe baza fiselor de post, următoarele activități sunt derulate:

Operarea mijloacelor fixe de manipulare; [...]

Astfel, se evidențiază faptul că simpla încadrare pe baza codului CAEN nu este suficientă, fiind necesară și studierea situațiilor financiare.

Calculul indicatorului financiar testat

Data fiind încadrarea xxxx SRL în categoria prestatorilor de servicii de manipulare, indicatorul financiar selectat de către echipa de inspecție fiscală este rata rentabilității cheltuielilor din exploatare.

Calculul efectiv realizat de către echipa de inspecție fiscală pentru determinarea indicatorului de profit al xxxxx SRL din perspectiva serviciilor de manipulare este prezentat în cele ce urmează:

Tabel 5 calculul indicatorului de profitabilitate în cadrul raportului de inspecție fiscală [...]

Nota: (8*) reprezintă valoarea coloanei (8) alocată în funcție de ponderea veniturilor aferente fiecărui tip de serviciu, respectiv manipulare și metenanta.

Calculul prezentat în cadrul Tabelului 5 este unul eronat prin considerarea următoarelor:

a. Eliminarea cheltuielilor aflate pe coloanele (4) și (5) din totalul cheltuielilor din exploatare a fost prezentată de către inspectorii ca fiind o ajustare preluată din cadrul dosarului prețurilor de transfer. Cu toate acestea, ajustarea menționată a fost necesară doar pentru a asigura comparabilitatea cu indicatorii de profit ai companiilor

independente care au suferit aceeași ajustare. Astfel, excluderea acestor coloane nu este necesară.

b. Calculul de mai sus nu consideră și specificul cheltuielilor salariale, [...]

c. După diminuarea cheltuielilor din exploatare cu valoarea coloanelor (2)-(7), există în continuare posibilitatea ca o valoare semnificativă aferentă cheltuielilor să nu fie repartizată în mod relevant fiecărui tip de serviciu doar pe baza cheii de alocare utilizate de către echipa de inspecție fiscală.

În acest sens, Anexa 3 prezintă situația veniturilor și cheltuielilor din exploatare pentru fiecare activitate derulată de către xxxx SRL [...]

Sursa: Prelucrarea informațiilor furnizate de către xxxx SRL.

Notă: Cheltuielile cu personalul comun celor trei activități (manipulare, mentenanță, intermediere), precum și celelalte cheltuieli indirecte au fost alocate în funcție de ponderea cheltuielilor cu personalul direct aferent fiecărei activități în total cheltuiala directă pentru toate cele trei activități (cheltuiala cu marfa aferentă activității de intermediere nu a prezentat relevanță în calculul ponderilor deoarece pe parcursul acestui document s-a dovedit faptul că xxxx SRL nu își asumă funcții sau riscuri ce privesc aprovizionarea cu marfa).

Identificarea unui esanțion de companii independente

În procesul de aplicare a metodei marjei nete, echipa de inspecție fiscală procedează la realizarea unui studiu de comparabilitate pentru fiecare an de analiză în încercarea de a identifica un esanțion de companii independente care prezintă codul CAEN xxxx și care desfășoară activități specifice unui astfel de cod CAEN.

3. Contestarea marjelor nete calculate de către echipa de inspecție fiscală și a rezultatelor astfel obținute privind prestarea de servicii de mentenanță de către xxxx SRL în beneficiul xxxx SA

Determinarea obiectului de activitate al xxxx SRL

Din perspectiva tranzacției de prestare a serviciilor de mentenanță, echipa de inspecție fiscală încadrează xxxxx SRL în categoria societăților care derulează activități specifice codului CAENxxxx.

xxxxx SRL confirmă relevanța încadrării realizate de către echipa de inspecție fiscală în privința serviciilor de mentenanță prestate în beneficiul xxxx SA. Cu toate acestea, simpla încadrare într-o categorie de societăți pe baza codului CAEN nu este suficientă, după cum a fost demonstrat pe parcursul acestui document și după cum reiese și din raportul de inspecție fiscală, iar xxxx SRL consideră esențială furnizarea în continuare a unei prezentări detaliate asupra activității de mentenanță derulate în beneficiul xxxx SA.

Descrierea generală a activității de mentenanță în cadrul xxxx SRL

Activitatea de mentenanță (alături de activitatea de manipulare) au fost generate în cadrul activității xxxx SRL odată cu înființarea acestei societăți prin preluarea xxxx SA xxxx și a personalului aferent care derulau activitățile de mentenanță (și manipulare), evitând astfel disponibilizarea angajaților.

Activitatea de mentenanță constă în [...]. Revenind la activitate înobilizate ale xxxxx SRL, acestea sunt amortizate complet începând cu anul xxxx, prezentând o valoare cumulată a amortizării de xxxxx lei.

Astfel, se evidențiază faptul că simpla încadrare pe baza codului CAEN nu este suficientă, xxxx SRL derulând o activitate de mentenanță doar în baza propriilor angajați, fără a derula activități precum aprovizionarea cu piesele de schimb necesare clientului și vânzarea acestora prin utilizarea în procesul de reparații sau activități de mentenanță axate în jurul unor active imobilizate specifice (de exemplu: spații echipate în mod specific cu mijloace fixe necesare diagnosticării sau efectuării reparațiilor).

Calculul indicatorului financiar testat

Data fiind încadrarea xxxx SRL în categoria prestatorilor de servicii de mentenanță, indicatorul financiar selectat de către echipa de inspecție fiscală este rata rentabilității cheltuielilor din exploatare.

Calculul efectiv realizat de către echipa de inspecție pentru determinarea indicatorului de profit al xxxx SRL din perspectiva serviciilor de mentenanță este prezentat în cele ce urmează: [...].

Nota: (x^*) reprezintă valoarea coloanei (x) alocată în funcție de ponderea veniturilor aferente fiecărui tip de serviciu, respectiv manipulare și mentenanță.

Calculul prezentat în cadrul Tabelului x este unul eronat prin considerarea următoarelor:

a. Eliminarea cheltuielilor aflate pe coloanele (x) și (x) din totalul cheltuielilor din exploatare a fost prezentată de către inspectorii ca fiind o ajustare preluată din cadrul dosarului preturilor de transfer. Cu toate acestea, ajustarea menționată a fost necesară doar pentru a asigura comparabilitatea cu indicatorii de profit ai companiilor independente care au suferit aceeași ajustare. Astfel, excluderea acestor coloane nu este necesară.

b. Calculul de mai sus nu consideră și specificul cheltuielilor salariale, [...].

c. După diminuarea cheltuielilor din exploatare cu valoarea coloanelor (2)-(7), există în continuare posibilitatea ca o valoare semnificativă aferentă cheltuielilor să nu fie repartizată în mod relevant fiecărui tip de serviciu doar pe baza cheii de alocare utilizate de către echipa de inspecție fiscală.

În acest sens, Anexa x prezintă situația veniturilor și cheltuielilor din exploatare pentru fiecare activitate derulată de către xxxxx SRL. Rezultatul obținut de către xxxx SRL din activitatea de mentenanță este inclus în tabelul imediat următor: [...]

Sursa: Prelucrarea informațiilor furnizate de către xxxx SRL.

Nota: Cheltuielile cu personalul comun celor trei activități (manipulare, mentenanță, intermediere), precum și celelalte cheltuieli indirecte au fost alocate în funcție de ponderea cheltuielilor cu personalul direct aferent fiecărei activități în total cheltuiala directă pentru toate cele trei activități (cheltuiala cu marfa aferentă activității de intermediere nu a prezentat relevanță în calculul ponderilor deoarece pe parcursul acestui document s-a dovedit faptul că xxxx SRL nu își asumă funcții sau riscuri ce privesc aprovizionarea cu marfa).

Identificarea unui esanțion de companii independente

În procesul de aplicare a metodei marjei nete, echipa de inspecție fiscală procedează la realizarea unui studiu de comparabilitate pentru fiecare an de analiză în încercarea de a identifica un esanțion de companii

Notă "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului(UE) 2016/679"

independente care prezinta codul CAEN xxxx si care desfasoara activitati specifice unui astfet de cod CAEN.

Companiile alese de catre echipa de inspectie fiscala ca urmare a studiului de comparabilitate sunt analizate in cadrul urmatorului tabel din perspectiva indicatorilor financiari, caracterului de independenta, precum si a informatiilor disponibile prin interogarea motorului de cautare Google:

Coloana (2) reprezinta ponderea valorii cantabile nete a activelor imobilizate in cadrul veniturilor din exploatare pentru fiecare entitate independenta acceptata de catre echipa de inspectie fiscala precum si pentru xxxx SRL. Aceasta pondere este semnificativa deoarece putem identifica acele companii care sunt dependente din perspectiva generarii de venituri de activele fixe utilizate.

Coloana (3) reprezinta ponderea valorii stocurilor in cadrul veniturilor din exploatare pentru fiecare entitate independenta acceptata de catre echipa de inspectie fiscala precum si pentru xxx SRL. Aceasta pondere este semnificativa deoarece putem identifica acele companii care sunt dependente din perspectiva generarii de venituri de stocuri.

Coloana (4) constituie motivul acceptarii sau respingerii companiilor initial acceptate de catre echipa de inspectie fiscala.

Astfel, se poate concluziona faptul ca societatile acceptate de catre echipa de inspectie fiscala pentru a fi comparate cu xxxx SRL din perspectiva activitatii de mentenanta nu sunt adecvate.

In acest sens, se procedeaza la realizarea unui studiu de comparabilitate propriu in cadrul caruia sa tina seama de aspectele anterior discutate, precum importanta redusa a activelor imobilizate [...].

Studiul de comparabilitate

Studiul de comparabilitate a fost efectuat in baza de date x furnizata de agentia de date cu recunoastere internationala x, versiunea x

Conform cerintelor Ordinului 442/2016, studiul de comparabilitate a fost efectuat mai intai la nivelul Romaniei.

Nota: Partea testata in contextul prezentarii acestui studiu de comparabilitate este reprezentata de xxxx SRL. Procesul de cautare este ilustrat in capturile de ecran de mai jos: [...].

D. Contestarea observatiilor echipei de inspectie fiscala cu privire la PDV inaintat prin adresa nr. xxxxxx

1. Contestarea observatiei echipei de inspectie fiscala privind încadrarea eronata a xxxx SRL in categoria prestatorilor de servicii in cadrul documentației de preturi de transfer.

Observatia realizata de către echipa de inspectie fiscala privind încadrarea eronata a xxxx SRL in categoria prestatorilor de servicii s-a axat pe următoarele argumente:

Adresa xxx SRL cu nr. xxxx atesta alegerea codului CAEN xxx ca fiind codul CAEN relevant;

Intre xxxx SRL si xxxx SA a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare de marfa nr. xxxxxxxx;

De asemenea, echipa de inspectie fiscala precizează ca „xxxxx SRL întocmește NIR - pentru fiecare achiziție de marfa. In balanțele de verificare, societatea înregistrează sume in contul 378 - Diferențe de preț la mărfuri”.

După cum a fost precizat si in cadrul secțiunilor anterioare, ultimul paragraf de mai sus este eronat, xxxx SRL nu emite NIR si nu înregistrează rulaje sau solduri in contul 378 conform balanțelor de verificare ale perioadei xxxxx.

De asemenea, codul CAEN xxx nu reflecta profilul funcțional al xxxxx SRL, profilul funcțional fiind cel dezvăluit prin intermediul analizei funcționale, fapt atestat prin intermediul prevederilor Ghidului OECD (paragrafele 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.105).

2. Contestarea concluziilor analizei derulate de către echipa de inspectie fiscala asupra funcțiilor îndeplinite si riscurilor asumate de către xxxx SRL

In aceasta privința, echipa de inspectie fiscala precizează:

„Organul de inspectie fiscala a analizat funcțiile îndeplinite si riscurile asumate de către xxxx SRL si in consecința a calculat indicatorii de rentabilitate in cadrul metodei marjei nete.

Organul de inspectie fiscala considera ca atât timp cit xxxx SRL desfășoară, în realitate, comerț cu ridicata al metalelor si minereurilor metalice si are funcții de stabilire a bugetelor de vânzări, vânzarea si marketingul produselor si prezentarea produselor, trebuie sa-si asume si risc de produs, risc de piața si risc de neîncasare a creanțelor (la xxxxx - conform balanța de verificare - societatea înregistrează sold 411.1 - clienti interni in suma de xxxxx).”

Aceste afirmații nu sunt reprezentative realității economice prin considerarea următoarelor:

Riscul de neîncasare implica posibilitatea suportării unor efecte negative ca urmare a neincasarii creanțelor de catre xxxx SRL de la clientii sai independenți. Totuși, realitatea economica a xxxx SRL se prezintă astfel:

(i) nu exista o diferența semnificativa între momentul încasării plății de către xxxx de la clientul final si momentul decontării mărfurilor de către xxxx catre xxxx;

(ii) xxxxx SRL nu prezintă capacitatea financiara de a suporta un decalaj nefavorabil din perspectiva fluxurilor de trezorerie;

(iii) xxxx SRL verifica bonitatea clientilor xxxxx;

(iv) Valoarea soldului total 411 de xxxxx lei este format din xxxx lei (clienti independenți), xxxx lei (xxxx SA) si xxx (xxxxx SRL), in timp ce valoarea soldului 401 de xxxxx lei cuprinde xxxx lei (activitatea de intermediere), xxx lei (chirii), xxxx lei (elemente diverse) si xxx lei (furnizori independenți). Se poate observa faptul ca valoarea creanțelor rezultate din intermedierea mărfurilor depășește valoarea datorii fata de xxxx SA si deci, riscul de neincasare este anulat.

Deosebit de relevant pentru cazul anterior este punctul 1.64 al Ghidului OECD care precizează următoarele: „Capacitatea financiara de asumare a riscului poate fi definita prin accesul la resurse financiare pentru a asuma riscul, pentru a plăti funcțiile de mitigare a riscului si pentru a suporta consecințele unei eventuale materializări a

riscului". Astfel, riscul de neincasare nu poate fi asumat de către xxxx SRL, deoarece nu prezintă capacitatea financiară de suportare a declanșării riscului și nici nu desfășoară activitatea de diminuare a riscului, xxxx SA fiind entitatea care verifică bonitatea clienților xxxx SRL.

Riscul de produs implică posibilitatea suportării unor efecte negative cu privire la produsul (marfa) livrat clienților independenți. Și în această situație punctul 1.64 anterior citat prezintă relevanța, verificarea calității produselor achiziționate de către clienții independenți al xxxx SRL fiind funcția îndeplinită de către xxxx SA. Chiar și riscul de deteriorare a produselor pe timpul transportului este asumat de către xxx SA, aceasta entitate realizând transportul.

Echipa de inspecție fiscală precizează că a calculat indicatorii de profitabilitate considerând și funcțiile și riscurile aferente xxxx SRL. Cu toate acestea, după cum s-a prezentat și în cadrul secțiunilor anterioare ale prezentei contestații, echipa de inspecție fiscală nu a respectat următoarele paragrafe ale Ghidului OECD: 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.105, 2.93 și 2.94.

Contestăm, pe cale de consecință:

- Neluarea în considerare a realității economice a tranzacțiilor și a modului în care acestea se realizează - Echipa de inspecție fiscală impune riscuri și funcții prin mențiunea „trebuie” și nu ia în considerare analiza factuală a tranzacțiilor corelată cu funcțiile și riscurile asociate acestora;

- Utilizarea în justificarea modalității de aplicare a ajustărilor/ estimărilor a unor informații trunchiate, cum ar fi, faptul că xxxx înregistrează în evidente la data de xxxx un sold în relație cu clienții independenți de xxxx lei pentru vânzare de marfa către clienți independenți dar în contrapartidă înregistrează și datorii către xxxx în suma de xxxx lei, reprezentând valoarea mărfurilor pentru care nu au fost încasate creanțele. Astfel, argumentele invocate sunt nefondate fiind necesar a se soluționa acest aspect punând anularea deciziei și refacerea procedurii administrative;

- Neprezentarea de către echipa de inspecție fiscală a propriei analize funcționale prin care să fundamenteze modalitatea de ajustare / estimare (alegere parte testată, alegere indicator).

3. Contestarea poziției adoptate de către echipa de inspecție fiscală în privința analizei realizate în PDV privind tranzacția de prestări servicii manipulare efectuate de către xxxx SRL către xxxx SA

Se precizează următoarele:

„În cadrul dosarului preturilor de transfer prezentat de către societate, această tranzacție nu a fost analizată.

Odată cu prezentarea punctului de vedere societatea a calculat indicatorul „Rentabilitatea cheltuielilor de exploatare - aferente activității de manipulare” și efectuează o alocare a cheltuielilor cu salariile personalului direct implicat în această activitate.

Organul de inspecție fiscală nu ia în considerare analiza prezentată, întrucât: Conform art 5 din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenelor de întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețului de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer: „La cererea scrisă a organului de inspecție fiscală, în vederea completării dosarului preturilor de transfer, contribuabilul va furniza și alte informații suplimentare, relevante pentru documentarea respectării principiului valorii de piață.

Organul de inspecție fiscală își menține punctul de vedere prezentat în proiectul raportului de inspecție fiscală. „În primul rând, tranzacția în cauză a fost analizată în cadrul dosarului preturilor de transfer prin intermediul unei analize agregate a activității xxxx SRL, fapt justificat prin punctul 3.9 al Ghidului OECD și prin argumentele prezentate în paginile 60-61 ale dosarului preturilor de transfer.

În al doilea rând, articolul 5 din OMFP 442/2016 nu justifică decizia echipei de inspecție de a ignora calculațiile înaintate în cadrul PDV privind marja netă obținută de către xxxx preferând să utilizeze propriile calculații argumentate de către echipa de inspecție fiscală prin neluarea în considerare a prevederilor OECD corelată cu trunchierea informațiilor (după cum a fost demonstrat în cadrul secțiunii C a prezentei contestații).

Contestăm, pe cale de consecință, următoarele:

- Modalitatea de calcul a sumelor suplimentare. Tranzacția menționată a fost analizată în cadrul documentației în corelație cu profilul funcțional al companiei, astfel încât aplicarea estimărilor prin neluarea în considerare a informațiilor suplimentare prezentate în punctul de vedere este nejustificată și contravine prevederilor Liniilor Directoare OECD:

Paragraful 1.2 „1[...] Administrațiile fiscale nu trebuie să presupună în mod automat al toate companiile afiliate încercă să manipuleze profiturile.”

Paragraful 1.5 [...] Nu trebuie presupus că întotdeauna condițiile stabilite în relațiile comerciale și financiare între companiile afiliate se abat invariabil de la cele pe care le impune piața liberă.”

Paragraful 1.13 [...] La acest moment trebuie să reamintim faptul că preturile de transfer nu sunt o știință exactă, ci necesită un exercițiu de judecată atât de partea administrației fiscale cât și de partea contribuabilului.”

- Neprezentarea de către echipa de inspecție fiscală a propriei analize funcționale prin care să fundamenteze modalitatea de ajustare/estimare (alegere parte testată, alegere indicator).

4. Contestarea poziției adoptate de către echipa de inspecție fiscală în privința analizei realizate în PDV privind tranzacția de prestări servicii mentenanță efectuate de către xxxx SRL către xxxx SA

Se precizează următoarele:

„În cadrul dosarului preturilor de transfer prezentat de către societate, această tranzacție nu a fost analizată.

Odată cu prezentarea punctului de vedere societatea a calculat indicatorul „Rentabilitatea cheltuielilor de exploatare - aferente activității de mentenanță” și efectuează o alocare a cheltuielilor cu salariile personalului direct implicat în această activitate.

Organul de inspecție fiscală nu ia în considerare analiza prezentată, întrucât: Conform art. 5 din Ordinul nr.

442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenelor de întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețului de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer: „La cererea scrisă a organului de inspecție fiscală, în vederea completării dosarului prețurilor de transfer, contribuabilul va furniza și alte informații suplimentare, relevante pentru documentarea respectării principiului valorii de piață”.

Organul de inspecție fiscală își menține punctul de vedere prezentat în proiectul raportului de inspecție fiscală.”

În primul rând, tranzacția în cauză a fost analizată în cadrul dosarului prețurilor de transfer prin intermediul unei analize agregate a activității xxx SRL, fapt justificat prin punctul 3.9 al Ghidului OECD și prin argumentele prezentate în paginile xx-xx ale dosarului prețurilor de transfer.

În al doilea rând, articolul 5 din OMFP 442/2016 nu justifică decizia echipei de inspecție de a ignora calculațiile înaintate în cadrul PDV privind marja netă obținută de către xxx SRL, preferând să utilizeze propriile calculații argumentate de către echipa de inspecție fiscală prin neluarea în considerare a prevederilor OECD corelate cu trunchierea informațiilor (după cum a fost demonstrat în cadrul secțiunii x a prezentei contestații). De asemenea, nu este justificată nici ignorarea noului eșantion de companii independente identificate în cadrul PDV și utilizarea de către echipa de inspecție fiscală a unui eșantion de trei companii independente a căror comparabilitate față de xxx SRL a fost disputată în cadrul PDV.

Contestam, pe cale de consecință, următoarele:

- Modalitatea de calcul a sumelor suplimentare. Tranzacția menționată a fost analizată în cadrul documentației în corelație cu profilul funcțional al companiei, astfel încât aplicarea estimărilor prin neluarea în considerare a informațiilor suplimentare prezentate în punctul de vedere este nejustificată și contravine prevederilor Liniilor Directoare OECD:

Paragraful 1.2 „[...]Administrațiile fiscale nu trebuie să presupună în mod automat că toate companiile afiliate încearcă să manipuleze profiturile.”

Paragraful 1.5 „[...] Nu trebuie presupus că întotdeauna condițiile stabilite în relațiile comerciale și financiare între companiile afiliate se abat invariabil de la cele pe care le impune piața liberă

- Paragraful 1.13 [...] La acest moment trebuie să reamintim faptul că prețurile de transfer nu sunt o știință exactă, ci necesită un exercițiu de judecată atât de partea administrației fiscale cât și de partea contribuabilului.”

- Neprezentarea de către echipa de inspecție fiscală a propriei analize funcționale prin care să fundamenteze modalitatea de ajustare / estimare (alegere parte testată, alegere indicator).

E. Alte elemente contestate

Xxxx SRL mai contestă următoarele aspecte:

- Ajustarea cuantumului prețurilor de transfer și estimarea veniturilor intragrup prin apelarea la prevederi inexistente.

1- Echipa de inspecție fiscală precizează în cadrul RIF:

„În conformitate cu prevederile art. 6 alin (4) din Ordinul 442/2016 organele de inspecție fiscală au procedat la AJUSTAREA cuantumului prețurilor de transfer pentru achizițiile de mărfuri efectuate de xxx SRL de la furnizorul xxx SA și la ESTIMAREA veniturilor (preștărilor de servicii - mentenanță și manipulare) efectuate către clientul xxx SA.”

Menționez faptul că alin. (4) al art. 6 din Ordinul 442/2016 este inexistent, iar art. 6 al Ordinului 442/2016 precizează următoarele: “[...]”

- Setarea de către echipa de inspecție fiscală a strategiei de căutare a companii independente pe fundamente nefondate sau trunchiate.

Conform RIF, echipa de inspecție fiscală precizează:

„S-a efectuat o căutare pentru societăți având codul CAEN xxx „xxxxx”, activitatea pe care xxx SRL o desfășoară cu persoana afiliată”

Acest considerent este unul nefondat, dat fiind faptul că, privind tranzacția în cauză (...), xxx nu derulează nicio formă de comerț față de xxx SA.

2. Concluzie

A. Profilul funcțional

A.1. Contestarea profilului de distribuitor atribuit de către echipa de inspecție fiscală și luarea în considerare a profilului funcțional relevant realității economice a xxx SRL

Urmare a analizei raportului de inspecție fiscală se constată neconsiderarea paragraf 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.105 OECD cu privire la analiza funcțională și rolul acesteia în analiza de prețuri de transfer.

Astfel, considerăm necesar ca echipa de inspecție fiscală să revină asupra raportului de inspecție fiscală în sensul luării în considerare a paragrafelor mai sus menționate cu scopul ajustării funcționale (funcții îndeplinite, riscuri asumate, active deținute) și nu raportat la forma juridică a tranzacțiilor. În acest sens, în baza de cost a indicatorilor testați trebuie să se includă exclusiv acele elemente pentru care Companie este îndreptățită să fie remunerată raportat la funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate. Concret, remunerarea mărfurilor în sensul aplicării unei marje de profit asupra valorii acestora nu este în concordanță cu paragrafele mai sus menționate.

A.2. Contestarea relevanței marjelor nete calculate în cadrul RIF și solicitarea utilizării unui indicator financiar axat pe analiza funcțională în conformitate cu prevederile Ghidului OECD

Solicitarea de utilizare a unui indicator de profit în care rezultatul tranzacției (în cazul xxx, rezultatul intermediar) să fie raportat la suma cheltuielilor angajate prin respectiva tranzacție (suma cheltuielilor cu activitatea de intermediere), iar acest numitor să fie ajustat în conformitate cu cele prezentate în acest document și

in conformitate cu paragrafele 2.93 si 2.94 din cadrul Ghidului OECD (versiunea iulie 2017) care vine in completarea reglementarilor locale.

Astfel, consideram necesar ca echipa de inspectie fiscala sa revina asupra raportului de inspectie fiscala in sensul acceptarii indicatorului calculat in cadrul documentatiei de preturi de transfer, [...].

In susținerea celor doua puncte mentionate mai sus, facem referire si la paragraful 3.4 OECD cu scopul prezentării importanței si al rolului analizei funcționale in cadrul analizei de preturi de transfer:

3.4 In cele ce urmează este prezentata o descriere a unui proces tipic care poate fi urmărit când este realizata o analiza de comparabilitate. Acest proces este considerat o buna practica dar nu este una obligatorie, si orice alt proces de căutare ce conduce la identificarea unei comparabile fiabile poate să fie acceptabila , deoarece fiabilitatea rezultatului este mai importanta decât procesul (i.e. trecerea prin acest proces nu oferă nici o garanție că rezultatul va fi la nivel de plata, si faptul ca nu se trece prin acest proces nu implica faptul ca rezultatul nu va fi la nivel de plată

Pasul 1: Determinarea anilor ce vor fi analizați. [...]

Pasul 9: Interpretarea si utilizarea datelor colectate, determinarea remunerației la nivel de plata.

B. Analiza rezultatelor

B1. Contestarea analizei segregate realizata de către echipa de inspectie fiscala:

Urmare a analizei raportului de inspectie fiscala se constata neconsiderarea paragraf 3.9, 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.105 OECD cu privire la analiza agregata a activității companiei coroborat cu analiza funcțională si rolul acesteia in analiza de preturi de transfer.

Astfel, consideram necesar ca echipa de inspectie fiscala sa revina asupra raportului de inspectie fiscala in sensul acceptării analizei agregate inclusa in cadrul documentatiei de preturi de transfer. Mai mult decât atât, in conformitate cu cele prezentate anterior in ipoteza in care s-ar prezenta o analiza segregata exceptând paragraf 3.9 OECD dar s-ar lua in considerare in mod obligatoriu analiza funcționata in stabilirea bazei de cost, a intervalului de comparare si a indicatorului testat, rezultatele s-ar prezenta astfel: Activitate de intermediere [...], Activitate de manipulare [...], Activitate de mentenanța [...],

Contestam, pe cale de consecință:

- Modalitatea de analiza a rezultatelor înregistrate de partea testata si solicitam luarea in considerare a paragrafelor 3.9, 1.51, 1.56, 1.81, 1.105 si 2.93 prin refacerea raportului de inspectie fiscala [...].

Solicitam in acest sens luarea in considerare a următoarelor argumente:

1. tranzacții de furnizare de mărfuri sau servicii pe termen lung și 2. stabilirea de preturi pentru o gama de produse strâns legate intre ele (o linie de produse) atunci când nu este practic sa se stabilească produsele sau tranzacțiile individuale, in concordanta cu specificațiile OECD, paragraf 3.9,

- Neluarea in considerare a realității economice a tranzacțiilor si a modului in care acestea se realizează - Echipa de inspectie fiscala impune riscuri si funcții prin mențiunea „trebuie” si nu ia in considerare analiza factuală a tranzacțiilor corelat cu funcțiile si riscurile asociate acestora;

- Utilizarea in justificarea modalității de aplicare a ajustărilor/ estimărilor a unor informații trunchiate, cum ar fi, faptul ca xxxx înregistrează in evidente la data de xxxx un sold in relație cu clienții independenți de xxxx lei pentru vânzare de marfa către clienți independenți dar in contrapartida înregistrează si datorii către xxx in suma de xxxx lei, reprezentând valoarea mărfurilor pentru care nu au fost încasate creanțele. Acest fapt asumarea unui risc de neîncasare nul. Astfel, argumentete invocate sunt nefondate fiind necesar a se soluționa acest aspect prin anularea deciziei si refacerea procedurii administrative.

- Neprezentarea de către echipa de inspectie fiscala a analizei funcționale proprii prin care sa fundamenteze modalitatea de ajustare / estimare (alegere parte testata, alegere indicator);

- Alegerea indicatorului testat si a modalității de calcul a indicatorului testat si solicitam corectarea calculului cu luarea in considerare a profitului funcțional așa cum acesta a fost prezentat si argumentat in cadrul documentatiei de preturi de transfer;

- Modalitatea de alegere a comparabilelor utilizate in calculul sumelor suplimentare generat de neluarea in considerare a profitului funcțional conform detaliu prezentat in cadrul secțiunii C punctele 1 si 3 de mai sus;

- Aplicarea estimărilor prin neluarea in considerare a informațiilor suplimentare prezentate in punctul de vedere este nejustificata și contravine prevederilor OECD Liniilor Directoare OECD: Paragraful 1.2 „[...]”, Paragraful 1.5 „[...]”, Paragraful 1.13 „[...]”

- Respectuos, va solicitam ca, in analiza contestației formulate, sa aveți in vedere pe lângă toate aspectele anterior expuse de subscrisa si IMPACTUL pe care menținerea deciziilor contestate cu consecința obligării subscrisei la plata sumei de xxxx lei, il va avea asupra societății xxxx S.R.L., aceasta nedeținând in proprietate active si nici disponibilități financiare care sa acopere suma de xxxxx [...]

II. Prin Raportul de inspectie fiscală încheiat sub nr. F-xx xxx din data de xxx organele de inspectie fiscală au consemnat referitor la sumele contestate:

„[...]” **Capitolul III - Constatări fiscale:** Inspectia fiscala privind impozitul pe profit [...].

In cadrul lunilor selectate pentru sondaj, organele de inspectie fiscala au verificat următoarele documente de evidenta contabila: balanțe de verificare, jurnal de cumpărări si de vânzări, registrul jurnal si registrul de evidenta fiscala, fiind verificate operațiunile semnificative in funcție de valoarea achizițiilor si livrărilor efectuate .

La data de xxxx societatea înregistrează venituri totale in suma de xxxxx lei, cheltuieli totale in suma de xxxxx lei cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de xxx lei, pentru care înregistrează profit impozabil in suma totala

de xxxx lei, calculează și înregistrează în mod eronat impozit pe profit în suma de xxxx lei în loc de xxxx (mai puțin cu suma de xxx lei) - anexa nr.

Pentru perioada xxx – xxxx societatea a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe profit în suma de xxxx lei iar pe perioada xxxx – xxxx a declarat xxxx lei – anexa nr.

Urmare inspecției fiscale s-au constatat venituri totale în suma de xxxxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxx lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxx lei, pentru care organul de inspecție fiscală a calculat profit impozabil în suma totală de xxxxx lei și impozit pe profit cumulativ în suma de xxx lei - anexa nr.

Organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o diferență de impozit pe profit în suma de xxxx lei (xxxxx lei eroare calcul + xxxxx lei).

Diferența în suma de xxxx lei este compusă din :

- xxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare a estimării bazei de impunere cu suma de xxxx lei, care reprezintă estimare venituri în relația cu persoana afiliată – xxxxx S.A.

Diferența de venituri estimate în suma de xxxx lei a fost stabilită urmării verificării în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.29 din H.G. nr.44/2004 aplicabile perioadei de referință ținându-se cont de cele prezentate la capitolul

“Constatări – Preturi de transfer utilizate între persoanele afiliate “.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate cu persoana afiliată organul de inspecție fiscală a folosit metoda marjei nete.

Estimarea veniturilor în sensul majorării veniturilor aferente tranzacțiilor cu persoanele afiliate a fost efectuată de organele de inspecție fiscală prin aplicarea prevederilor Ordinului nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, respectiv art.8, pct. 6 și art.9 alin.(2).

- xxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin ajustarea bazei de impunere cu suma de xxxx lei , care reprezintă ajustare de cheltuieli în relația cu persoana afiliată . Societatea a încălcat prevederile art. 11, alin (2), lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Baza de impunere privind impozitul pe profit s-a majorat cu suma de xxxx lei , stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei.

Organul de inspecție fiscală va emite decizie de impunere pentru suma de xxxx lei (xxxx lei + xxx lei).

In perioada xxx - xxxx societatea înregistrează venituri totale în suma de xxxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxx lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxx lei, pentru care înregistrează profit impozabil în suma totală de xxxxx lei, calculează, înregistrează și declară la organul fiscal teritorial impozit pe profit în suma de xxxx lei - anexa nr.

Urmare inspecției fiscale s-au constatat venituri totale în suma de xxxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxx lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxx lei, pentru care organul de inspecție fiscală a calculat profit impozabil în suma totală de xxxxx lei și impozit pe profit cumulativ în suma de xxxxx lei - anexa nr.

Organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o diferență de impozit pe profit în suma de xxxx lei.(xxx lei – xxx lei).**Diferența în suma de xxxx lei este compusă din :**

- xxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare a estimării bazei de impunere cu suma de xxxx lei, care reprezintă estimare venituri în relația cu persoana afiliată – xxxxx S.A. Diferența de venituri estimate în suma de xxxxx lei a fost stabilită urmării verificării în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.29 din H.G. nr.44/2004 aplicabile perioadei de referință ținându-se cont de cele prezentate la capitolul

“Constatări – Preturi de transfer utilizate între persoanele afiliate “.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate cu persoana afiliată organul de inspecție fiscală a folosit metoda marjei nete. Estimarea veniturilor în sensul majorării veniturilor aferente tranzacțiilor cu persoanele afiliate a fost efectuată de organele de inspecție fiscală prin aplicarea prevederilor Ordinului nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, respectiv art.8, pct 6 și art.9 alin.(2).

- xxxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin ajustarea bazei de impunere cu suma de xxxx lei, care reprezintă ajustare de cheltuieli în relația cu persoana afiliată.

Societatea a încălcat prevederile art. 11, alin (2), lit d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Baza de impunere privind impozitul pe profit s-a majorat cu suma de xxxxx lei, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei.

In perioada xxxx - xxxx societatea înregistrează venituri totale în suma de xxxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxxx lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxxx lei, pentru care înregistrează profit impozabil în suma totală de xxxxx lei, calculează, înregistrează și declară la organul fiscal teritorial impozit pe profit în suma de xxxx lei - anexa nr.

Urmare inspecției fiscale s-au constatat venituri totale în suma de xxxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxx lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxxx lei, pentru care organul de inspecție fiscală a calculat profit impozabil în suma totală de xxxxx lei și impozit pe profit cumulativ în suma de xxxxx lei - anexa nr.

Organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o diferență de impozit pe profit în suma de xxxx lei (xxxx lei – xxxxx lei).

Diferența în suma de xxxx lei este compusa din :

- xxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare a estimării bazei de impunere cu suma de xxxxx lei, care reprezintă estimare venituri în relația cu persoana afiliată – xxxxx S.A. Diferența de venituri estimate în suma de xxxx lei a fost stabilită urmare verificării în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.29 din H.G. nr.44/2004 aplicabile perioadei de referință ținându-se cont de cele prezentate la capitolul

“Constatări – Preturi de transfer utilizate între persoanele afiliate”.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate cu persoana afiliată organul de inspecție fiscală a folosit metoda marjei nete .

Estimarea veniturilor în sensul majorării veniturilor aferente tranzacțiilor cu persoanele afiliate a fost efectuată de organele de inspecție fiscală prin aplicarea prevederilor Ordinului nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, respectiv art.8, pct 6 și art.9 alin.(2).

Societatea a încălcat prevederile art. 11, alin (2), lit d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Baza de impunere privind impozitul pe profit s-a majorat cu suma de xxxx lei , stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei.

In perioada xxxx - xxxx societatea înregistrează venituri totale în suma de xxxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxxx lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxx lei, pentru care înregistrează profit impozabil în suma totală de xxxx lei, calculează, înregistrează și declară la organul fiscal teritorial impozit pe profit în suma de xxx lei (mai mult cu suma de xxx lei) - anexa nr.

Urmare inspecției fiscale s-au constatat venituri totale în suma de xxxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxxxlei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxxx lei, pentru care organul de inspecție fiscală a calculat profit impozabil în suma totală de xxxx lei și impozit pe profit cumulativ în suma de xxxx lei - anexa nr.

Organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o diferență de impozit pe profit în suma de xxxxx lei (xxx lei – xxx lei).

Diferența în suma de xxxx lei este compusa din :

- xxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare a estimării bazei de impunere cu suma de xxxx lei, care reprezintă estimare venituri în relația cu persoana afiliată – xxxxx S.A.

Diferența de venituri estimate în suma de xxxx lei a fost stabilită urmare verificării în conformitate cu prevederile art.11, alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 29 din H.G. nr.44/2004 aplicabile perioadei de referință ținându-se cont de cele prezentate la capitolul “Constatări – Preturi de transfer utilizate între persoanele afiliate”.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate cu persoana afiliată organul de inspecție fiscală a folosit metoda marjei nete .

Estimarea veniturilor în sensul majorării veniturilor aferente tranzacțiilor cu persoanele afiliate a fost efectuată de organele de inspecție fiscală prin aplicarea prevederilor Ordinului nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, respectiv art.8, pct 6 și art.9 alin.(2).

- xxxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin ajustarea bazei de impunere cu suma de xxxxx lei, care reprezintă ajustare de cheltuieli în relația cu persoana afiliată.

- (- xxx lei) ce reprezintă impozit pe profit calculat eronat (în plus) de către societate și declarat la organul fiscal teritorial.

Societatea a încălcat prevederile art. 11, alin (2), lit d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal. Baza de impunere privind impozitul pe profit s-a majorat cu suma de xxxx lei, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în suma de xxxx lei.

Organul de inspecție fiscală va emite decizie de impunere pentru suma de xxxx lei (xxx lei - xxx lei).

In perioada xxxx - xxx societatea înregistrează venituri totale în suma de xxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxx lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxx lei, pentru care înregistrează profit impozabil în suma totală de xxxx lei, calculează și înregistrează impozit pe profit în suma de xxxx lei . - anexa nr.

Societatea a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe profit în suma de xxxx lei , mai puțin cu suma de x lei decât impozitul înscris în evidența contabilă (xxx lei -x lei).Urmare inspecției fiscale s-au constatat venituri totale în suma de xxxxx lei, cheltuieli totale în suma de xxxx lei, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de xxxx lei, pentru care organul de inspecție fiscală a calculat profit impozabil în suma totală de xxxx lei și impozit pe profit cumulativ în suma de xxxx lei - anexa nr.

Organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o diferență de impozit pe profit în suma de xxx lei (xxx lei – xxxlei – x lei).

Diferența în suma de xxx lei este compusa din :

- xxx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare a estimării bazei de impunere cu suma de xxxxx lei, care reprezintă estimare venituri în relația cu persoana afiliată – xxxxx S.A.

Diferența de venituri estimate în suma de xxx lei a fost stabilită urmare verificării în conformitate cu prevederile art.11, alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 5 din H.G. nr.1/2016 aplicabile perioadei de referință ținându-se cont de cele prezentate la capitolul

“Constatări – Preturi de transfer utilizate între persoanele afiliate”.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate cu persoana afiliată organul de inspecție fiscală a folosit metoda marjei nete.

Estimarea veniturilor în sensul majorării veniturilor aferente tranzacțiilor cu persoanele afiliate a fost efectuată de organele de inspecție fiscală prin aplicarea prevederilor Ordinului nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, respectiv art.8, pct 6 și art.9 alin.(2).

- **xxxx lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin ajustarea bazei de impunere cu suma de xxxx lei, care reprezintă ajustare de cheltuieli în relația cu persoana afiliată.

- (- x lei) ce reprezintă impozit pe profit nedeclarat la organul fiscal teritorial.

Societatea a încălcat prevederile art. 11, alin (4), din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Baza de impunere privind impozitul pe profit s-a majorat cu suma de xxxx lei, stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în suma de xxx lei.

Organul de inspecție fiscală va emite decizie de impunere pentru suma de xxx lei (xxx lei – x lei).

Organele de inspecție fiscală vor emite decizie de impunere aferentă perioadei xx – xxx ,pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de xxx lei. [...]

Capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer

1. Numărul și data solicitării de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer conform cu OPANAF nr.222/2008

Solicitarea nr. x din data xxxxx

2. Prezentarea și analiza relațiilor de afiliere

Denumire contribuabil	Tara de rezidență	Client / Furnizor	Valoare totală a tranzacțiilor
x	x	Furnizor	x
x	x	Client	x

3. Constatări privind relațiile de afiliere și dosarul prețurilor de transfer

În conformitate cu prevederile art.108 alin.(2) din legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr. xxxx dosarul prețurilor de transfer societății xxx., întrucât aceasta desfășoară tranzacții cu persoane afiliate xxx. având CUI xxxx, termenul prevăzut pentru prezentarea dosarului fiind xxxxx

xxxx S.R.L. are relații de afiliere cu societatea xxxxx :

- în calitate de furnizor de mărfuri către xxxxx S.R.L.(xxx) și

- în calitate de beneficiar de prestări de servicii de la xxxxx S.R.L.(mentenanță și manipulare) .

Valoarea tranzacțiilor realizate cu persoana afiliată sunt prezentate în Fișa de identificare a tranzacțiilor, constând în achiziții de mărfuri în valoare totală de xxx lei pentru perioada xx – xx .

- și prestări de servicii în valoare totală de xxxx lei compuse din :

- prestare de servicii – MENTENANTA în valoare de xxxx lei

- prestare de servicii – MANIPULARE în valoare de xxxx lei

În perioada verificată, xxxx S.R.L a desfășurat activitate de „xxx, conform adresei nr. xxx, iar ponderea achizițiilor de mărfuri de la xxx SA în total achiziții de bunuri și servicii pentru perioada xxx este următoarea:

* în anul xx în procent de xx % ;

* în anul xx în procent de xx %;

* în anul xxxx în procent de xx %;

* în anul xx în procent de xxx % și

* în anul xx în procent de xx %.

Din analiza efectuată de echipa de inspecție fiscală cu ocazia controlului inopinat desfășurat – Proces verbal nr.xxx, precum și a raportului întocmit de către Compartimentul de Preturi de Transfer din cadrul D.G.R.F.P.xxxx pentru perioada xxx, au rezultat ca xxx S.R.L. x realizează tranzacții cu persoane afiliate, în speță xxx., în suma totală de xx lei după cum urmează:

- în anul xxxx: achiziții interne de mărfuri în suma de xx lei;

- în anul xxxx: achiziții interne de mărfuri în suma de xx lei;

- în anul xxxx: achiziții interne de mărfuri în suma de xx lei;

- în anul xxx: achiziții interne de mărfuri în suma de xx lei;

- în anul xx: achiziții interne de mărfuri în suma de xxxlei.

TOTAL GENERAL = xxx LEI

Totodată, valoarea tranzacțiilor efectuate de xxx S.R.L. cu persoana afiliată xxx S.A. în calitate de client, sunt în suma totală de xxx lei, după cum urmează:

- în anul xx: prestări interne de servicii în suma de xx lei;

- în anul xx: prestări interne de servicii în suma de xx lei;

- în anul xx: prestări interne de servicii în suma de xx lei;

- în anul xx: prestări interne de servicii în suma de xx lei;

- în anul xx: prestări interne de servicii în suma de xx lei.

TOTAL GENERAL = xxx LEI [...]

La stabilirea și prezentarea persoanelor afiliate au fost avute în vedere prevederile art. 7, pct.21, lit c) din Legea 571/2013 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art. 7, pct.26 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare solicitării dosarului preturilor de transfer organele de inspecție fiscală au procedat la suspendarea inspecției fiscală începând la xxxx S.R.L. conform Deciziei de suspendare nr. xxxx.

În data de xxx, xxx S.R.L. a depus la registratura A.J.F.P. xxx dosarul preturilor de transfer, înregistrat sub nr. xxx.

xxxx S.R.L. a depus în termenul legal dosarul preturilor de transfer [...]

Urmare a analizei din punct de vedere calitativ efectuate de către organul de inspecție fiscală asupra Dosarului de preturi de transfer depus de către xxx S.R.L. la A.J.F.P. xxx s-au constatat următoarele:

Societatea a prezentat dosarul preturilor de transfer în care au fost analizate următoarele tranzacții:

- 1. Desfășurarea activității de intermediere de către xxx S.R.L. în beneficiul xxx S.A. – VT = xxxx lei.

Dosarul prețului de transfer a fost întocmit pe considerentul ca xxxx S.R.L. este un intermediar (agent), mai exact prestează servicii de identificare, contractare și negociere a clienților independenți, precum și serviciile de manipulare a mărfurilor livrate de către xxx fără a-și asuma și fără a prezenta capacitatea financiară de asumare a riscurilor cu privire la stocul de marfa, a riscului de plată și a riscului de neîncasare.

În cadrul dosarului preturilor de transfer prezentat a fost identificată posibilitatea testării metodei marjei nete (considerând societatea xxxx S.R.L. un prestator de servicii de intermediere).

A fost calculat indicatorul: Rata de rentabilitate a cheltuielilor din exploatare calculată ca raport între rezultatul din exploatare și cheltuielile din exploatare.

Urmare a analizei funcționale (funcții și riscuri angajate) baza de cost ce poate fi atribuită activității de agent (prestator al serviciilor de intermediere a produselor xxx S.A.) a fost diminuată cu: - valoarea cheltuielilor cu mărfurile vândute, - valoarea cheltuielilor de transport - alte cheltuieli materiale.

Totodată, (la calculul indicatorului - RRCT) au fost efectuate ajustări ale veniturilor din exploatare (cu aceeași baza de cost).

Urmare a analizei dosarului preturilor de transfer prezentat de către societate, **organul de inspecție fiscală considera ca societatea xxxx S.R.L. a fost încadrată în mod eronat în categoria societăților prestatoare de servicii, societatea efectuând de fapt activitate de comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice – cod CAEN xxx, așa cum rezulta și din adresa societății nrxxx - anexa nr.**

Activitatea de comerț desfășurată de către xxx S.R.L. rezulta și din următoarele:

1. În balanțele de verificare societatea înregistrează în perioada xxx venituri din vânzare de marfa, cheltuieli cu marfa, adaos comercial aferent vânzărilor de marfa.

2. Contractul de vânzare cumpărare de marfa nr. xxxx încheiat între xxxx S.A. în calitate de vânzător și xxxx S.R.L. în calitate de cumpărător.

3. xxx S.R.L. întocmește N.I.R. – pentru fiecare achiziție de marfa.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală considera ca a fost denaturată analiza prezentată în dosarul prețului de transfer.

- 2. Vânzarea de produse metalurgice de către xxxx S.R.L. către xxx S.A. – AN 2012 – VT = xxx lei – tranzacție ce a avut loc doar în anul xxx

Astfel, în anul xxxxxx S.R.L. a achiziționat mărfuri (produse metalurgice) de la un furnizor independent cu scopul de a revinde stocul astfel obținut către xxxx S.A.

S-a constatat ca tranzacția analizată a avut un caracter ocazional.

- 3. Alocarea de costuri diverse de către xxxx S.R.L. către xxxx S.R.L. – VT = xx lei.

- 4. Alte tranzacții imateriale.

- Achiziții de servicii transport de la xxx S.A. – VT = xx lei

- Închirierea de spații de la xxx S.A. – VT = xxx lei

- Închirierea de utilaje de la xxx S.A. – VT = xxx lei

- Refacturarea de cheltuieli diverse de la xxx S.A. – VT = xxx lei

- Prestarea de servicii de la xxx S.A. (procesare, debitare) – VT = xxx lei

- Închirierea de utilaje/ autovehicule de către xxx S.R.L. către xxx S.R.L. – VT = xxx lei

- Refacturarea cheltuielilor de către xxxx S.R.L. către xxx – VT = xxx lei.

În conformitate cu prevederile art.6 alin(4) din Ordinul nr.442/2016 organele de inspecție fiscală au procedat la AJUSTAREA cuantumului preturilor de transfer pentru achizițiile de mărfuri efectuate de xxxx S.R.L. de la furnizorul xxxx S.A. cit și la ESTIMAREA veniturilor (prestărilor de servicii – mentenanță și manipulare) efectuate către clientul xxxxx S.A.

1. Referitor la AJUSTAREA preturilor de transfer pentru achizițiile de mărfuri efectuate de către xxxx S.R.L. (în scop de revânzare) de la xxxxx S.A. – valoarea totală a tranzacției (achizițiilor) pe perioada xxx – xxxeste în suma de xxxx lei.

Organul de control a procedat la ajustarea cheltuielilor fiecărui rezultat fiscal pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Pentru stabilirea preturilor de transfer la nivelul preturilor de piață în cadrul tranzacțiilor între xxxx S.R.L. și partea afiliată, organul de inspecție fiscală considera ca cea mai potrivită metodă care se poate aplica este metoda marjei nete și folosirea indicatorului de profit: marja netă din vânzări, calculată ca raport între veniturile din vânzarea de marfa – cheltuielile cu marfa - alte cheltuieli/ veniturile din vânzarea de marfa.

Conform prevederilor art.11, alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.29 din H.G. nr.44/2004 aplicabile perioadei de referință și ale art.11 alin(4) lit. d) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal: "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 utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.”

Organul de inspecție fiscală a calculat – pentru xxxx S.R.L. , ținând cont de activitatea efectiv desfășurată „ **Comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice**” – „ **indicatorul Marja netă din vânzări. Marjele nete din vânzări aferente activității societății sunt următoarele:**

- An x = x%, An x = x %, An x = x%, An x = x%, An x = x%.- conform anexa nr. 7.

Menționez că la stabilirea indicatorului financiar în relația cu persoana afiliată (achiziții de mărfuri) organele de inspecție fiscală au luat în calcul cheltuieli și venituri înregistrate în conturile 607 și 707 și alte cheltuieli (cheltuieli cu materiile prime și materiale consumabile, alte cheltuieli materiale, cheltuieli cu serviciile de transport prestate de către xxx în beneficiul clienților independenți, cheltuielile angajate de către xxx S.R.L. cu prestarea serviciilor de către xxx S.R.L. în beneficiul xxx S.R.L. precum și marja brută obținută ca urmare a vânzării de mărfuri de către xxx S.R.L. către xxx – aceste cheltuieli fiind stabilite de către societate prin dosarul preturilor de transfer).

S-a procedat la efectuarea unei interogări în baza de date ORBIS, în vederea identificării unui eșantion de societăți comparabile pentru stabilirea intervalului de comparabilitate și a valorii mediane pentru perioada xx - xxxx

În cazul tranzacțiilor privind achizițiile de mărfuri de către persoanele afiliate, s-a considerat aplicabilă metoda marjei nete care presupune compararea indicatorilor financiari ale părții testate cu indicatori financiari ai unor independenți comparabili.

Indicatorii arată relația dintre profiturile obținute în raport cu veniturile (din vânzarea de marfa) realizate.

Alegerea indicatorului s-a făcut în funcție de specificul activității părții testate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză.

Concret, s-a verificat dacă compania testată are aceeași profitabilitate ca și companii independente comparabile care nu au efectuat tranzacții pe criterii de afiliere.

Primul pas în aplicarea metodei a fost identificarea părții testate, respectiv xxx S.R.L. , având la dispoziție toate informațiile financiare necesare, iar ca indicator de profitabilitate a fost utilizat “MARJA NETA DIN VANZARI” ca raport dintre veniturile din vânzarea de marfa – cheltuielile din vânzarea de marfă - alte cheltuieli/ veniturile din vânzarea de marfa.

Astfel, strategia de căutare a societăților comparabile a presupus următoarele criterii de căutare:

- **Cod de activitate.** S-a efectuat o căutare pentru societăți având codul CAEN xxx „ x ” , activitatea pe care x S.R.L. o desfășoară cu persoana afiliată.

- **Criteriul geografic.** Au fost selectate societăți înregistrate în România, conform cu ierarhizarea geografică indicată în Ordinul nr.442/2016, privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmirea, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer.

- **Criteriul de independență.** Au fost incluse numai companii înregistrate în ORBIS ca independente (A, A+, A-) și U; au eliminat societățile care sunt parte a unui grup de societăți (deținute direct sau indirect) sau care dețin o participație în proporție mai mare sau egală cu 25%.

- **Starea activității.** S-a aplicat criteriul de selecție relativ la statutul societății cu scopul de a le exclude pe cele inactive, insolvențe sau latente.

- **Selecția pe baza cifrei de afaceri.** Au fost excluse companiile care au înregistrat în perioada 2012 - 2016 o cifră de afaceri mai mică de xxx mii \$ sau mai mare de xxx mii \$.

- **Tipul conturilor.** Au fost selectate doar societățile care prezentau conturi neconsolidate (U1) pentru perioada 2012 - 2016.

Pe baza pașilor de căutare în baza de date ORBIS au fost identificate companii care ar putea fi folosite ca referință de comparabilitate astfel :

- AN xxx au fost identificate (de către programul informatic) un nr.x societăți – anexa nr.

- AN xxx au fost identificate (de către programul informatic) un nr.x societăți – anexa nr.

- AN xxx au fost identificate (de către programul informatic) un nr.x societăți – anexa nr.

- AN xxx au fost identificate (de către programul informatic) un nr. x societăți – anexa nr.

- AN xxx au fost identificate (de către programul informatic) un nr. x societăți – anexa nr.

Din verificarea manuală a companiilor ramase în eșantion, au fost selectate companii independente comparabile din România astfel:

- AN x – x societăți , AN x –x societăți ,AN x – xsocietăți , AN x – x societăți ,AN x – x societăți - anexele nr. xx.

Analiza manuală a presupus investigarea în bazele de date proprii și pe internet a activităților contribuabililor selectați inițial, și eliminarea din eșantion a contribuabililor care nu au activitate asemănătoare cu cea a societății analizate.

A fost stabilită o valoare mediană pe ani astfel (anexa nr.x): An x- x, An x- x, An x - x, An x – x, An x – x.

Indicatorii : S.C. x S.R.L. : An x- x, An x- x, An x – x, An x – x, An x – x. (anexa nr.x)

Organul de inspecție fiscală a constatat că x S.R.L. a înregistrat în anii x, x x și x nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate respectiv sub cuartila inferioară – anexa nr.

6. Organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea cheltuielilor (cu marfa) obținându-se următoarele:

- An x- **cheltuieli ajustate** in suma de x lei - procentul de ajustare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra cheltuielilor totale cu mărfurile aferente anului x.
- An x- cheltuieli ajustate in suma de x lei - procentul de ajustare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra cheltuielilor totale cu mărfurile aferente anului x.
- An x- cheltuieli ajustate in suma de x lei - procentul de ajustare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra cheltuielilor totale cu mărfurile aferente anului x.
- An x- cheltuieli ajustate in suma de x lei - procentul de ajustare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra cheltuielilor totale cu mărfurile aferente anului x.

Implicațiile fiscale ale ajustărilor de cheltuieli sunt prezentate in detaliu la capitolul „ Impozit pe profit”.

La control au fost aplicate prevederile Ordinului nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, respectiv:

- art.8, pct. 6 potrivit căruia: „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:...

3. marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei / rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți compatibile 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 ”; și art.9 alin.(2) care precizează: „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”.

La control s-au avut in vedere următoarele prevederi:

-art.1.52 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer unde se stipulează ca “o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care înregistrează pierderi repetate va înceta in cele din urma sa deruleze activități in aceeași termenii...”

-art.1.3 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer care precizează : „Atunci când transferul prin preturi nu reflecta forțele pieței și principiul lungimii de braț, obligațiile fiscale ale companiilor afiliate și veniturile fiscale ale țării gazda ar putea fi distorsionate...” precum și ca „profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate după cum e necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni și pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de braț...”

-art.9 alin.(1) din Convenția Model a OECD ce enunța principiul lungimii de braț potrivit căruia”(atunci când) condițiile create sau impuse între doua companii (afiliate) in relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat in lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-ar fi acumulat datorita acestor condiții, pot fi incluse in profiturile acelei companii și impozitate in consecință”

-art.1.38 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer unde se stipulează ca „Articolul 9 va permite o ajustare a condițiilor pentru a reflecta condițiile la care ar fi ajuns părțile daca tranzacția ar fi fost structurata in conformitate cu realitățile economice și comerciale ale părților ce operează la lungime de braț”

-art.2.3 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer unde se stipulează ca:

„Articolul 9 indica ca aliniatul 1 autorizează o administrație fiscală in scopul calculării obligațiilor fiscale, (sa) rescrie conturile unei companii (afiliate) daca, ca rezultat al relației speciale dintre companii, conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel stat” „Profiturile impozabile reale sunt cele care s-ar fi obținut in absenta condițiilor ce nu sunt la lungime de braț...”

-art.1.15 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer potrivit căruia „ Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează in general pe compararea condițiilor unei tranzacții necontrolate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente...”

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, precizăm faptul ca, potrivit prevederilor capitolului 2, pct.2.1 B din Metodologia ANAF nr.865981/16.06.2015 **nu se efectuează o ajustare a dreptului de deducere a T.V.A.** întrucât operațiunile nu se circumscriu prevederilor art.137 alin.(1) lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 286 alin.(1) ,lit. e) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal .

2 . Referitor la ESTIMAREA preturilor de transfer pentru prestările de servicii – Manipulare și Mentenanță efectuate de către x S.R.L. către x S.A. – valoarea totala a tranzacției pe perioada x – x este in suma de x lei astfel:

- Prestări de servicii **Manipulare** in suma totala de x lei
- Prestări de servicii **Mentenanță** in suma totala de x lei.

Organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea veniturilor din prestările de servicii efectuate către societatea afiliată întrucât tranzacțiile respective nu au fost analizate (distinct) in cadrul Dosarului Preturilor de Transfer prezentat de societate.

2.1 Referitor la prestările de servicii – MANIPULARE- Organul de control a procedat la estimarea fiecărui rezultat fiscal pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Pentru stabilirea preturilor de transfer la nivelul preturilor de piață în cadrul tranzacțiilor între x S.R.L. și partea afiliată, organul de inspecție fiscală consideră ca cea mai potrivită metodă care se poate aplica este metoda marjei nete și folosirea indicatorului de profit: **Rata rentabilității cheltuielilor de exploatare calculată ca raport între Rezultatul din exploatare și cheltuielile din exploatare.**

Conform prevederilor art.11, alin.(2) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.29 din H.G. nr.44/2004 aplicabile perioadei de referință și ale art.11 alin(4) lit. d) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal :

“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 utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.”

Organul de inspecție fiscală a calculat – pentru x S.R.L. indicatorul Rata rentabilității cheltuielilor de exploatare (RRCT) ca raport între **Rezultatul din exploatare (prestări servicii manipulare) și Cheltuielile de exploatare (aferente serviciilor de manipulare).**

Baza de cost a fost stabilită astfel: la stabilirea indicatorului financiar în relația cu persoana afiliată (prestări de servicii Manipulare) organele de inspecție fiscală au luat în calcul cheltuieli aferente activității de manipulare și venituri înregistrate aferente activității de manipulare. (au fost eliminate din baza cheltuieli cu materiile prime și materiale consumabile, alte cheltuieli materiale, cheltuieli cu serviciile de transport prestate de către x în beneficiul clienților independenți, cheltuielile angajate de către x S.R.L. cu prestarea serviciilor de către x S.R.L. în beneficiul x S.R.L.– aceste cheltuieli fiind stabilite de către societate prin dosarul preturilor de transfer).

Ratele de rentabilitate a cheltuielilor aferente activității de MANIPULARE pentru x S.R.L. sunt următoarele:- x

S-a procedat ulterior la efectuarea unei interogări în baza de date ORBIS, în vederea identificării unui eșantion de societăți comparabile pentru stabilirea intervalului de comparabilitate și a valorii mediane pentru perioada x - x.

În cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii Manipulare de către persoanele afiliate, s-a considerat aplicabilă metoda marjei nete care presupune compararea indicatorilor financiari ale părții testate cu indicatori financiari ai unor independenți comparabili.

Indicatorii arată relația dintre profiturile obținute în raport cu veniturile realizate. Alegerea indicatorului s-a făcut în funcție de specificul activității părții testate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză.

Concret, s-a verificat dacă compania testată are aceeași profitabilitate ca și companii independente comparabile care nu au efectuat tranzacții pe criterii de afiliere.

Primul pas în aplicarea metodei a fost identificarea părții testate, respectiv x S.R.L. , având la dispoziție toate informațiile financiare necesare, iar ca indicator de profitabilitate a fost utilizat “Rata rentabilității chelt de exploatare”.

Astfel, strategia de căutare a societăților comparabile a presupus următoarele criterii de căutare:

- Cod de activitate

S-a efectuat o căutare pentru societăți având codul CAEN x ,, “ Manipulare ” , activitatea pe care x S.R.L. o desfășoară cu persoana afiliată.

- Criteriul geografic

Au fost selectate societăți înregistrate în România, conform cu ierarhizarea geografică indicată în Ordinul nr. 442/2016, privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmirea, conținutul și condițiilor de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer.

- Criteriul de independență

Au fost incluse numai companii înregistrate în ORBIS ca independente (A, A+, A-) și U; au eliminat societățile care sunt parte a unui grup de societăți (deținute direct sau indirect) sau care dețin o participație în proporție mai mare sau egală cu 25%.

- Starea activității

S-a aplicat criteriul de selecție relativ la statutul societății cu scopul de a le exclude pe cele inactive, insolvențe sau latente.

- Selecția pe baza cifrei de afaceri

Au fost excluse companiile care au înregistrat în perioada x o cifră de afaceri mai mică de x mii \$ sau mai mare de x mii \$.

- Tipul conturilor

Au fost selectate doar societățile care prezentau conturi neconsolidate (U1) pentru perioada 2012 - 2016.

Pe baza pașilor de căutare în baza de date ORBIS au fost identificate companii care ar putea fi folosite ca referință de comparabilitate astfel :

- AN xx au fost identificate (de către programul informatic) un nr.x societăți – anexa nr.

- AN x au fost identificate (de către programul informatic) un nr.x societăți – anexa nr.
- AN xx au fost identificate (de către programul informatic) un nr.x societăți – anexa nr.
- AN x au fost identificate (de către programul informatic) un nr.x societăți – anexa nr.
- AN x au fost identificate (de către programul informatic) un nr. x societăți – anexa nr.

Din verificarea manuala a companiilor ramase in eșantion, au fost selectate companii independente comparabile din România astfel: x

Analiza manuala a presupus investigarea in bazele de date proprii si pe internet a activităților contribuabililor selectați inițial, si eliminarea din eșantion a contribuabililor care nu au activitate asemănătoare cu cea a societății analizate.

A fost stabilita o valoare mediana pe ani astfel anexa nr. x) : x

Indicatorii : S.C. x S.R.L. : x

Organul de inspecție fiscala a constatat ca x S.R.L. a înregistrat in perioada x nivel de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate respectiv sub cuartila inferioara – anexa nr. 8.

Organul de inspecție fiscala a procedat la estimarea veniturilor (pentru activitatea de manipulare) obținindu-se următoarele:

- An x- venituri estimate in suma de x lei - procentul de estimare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra venit totale din activitatea de manipulare aferenta anului x.

- An x- venituri estimate in suma de x lei - procentul de estimare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra veniturilor totale din activitatea de manipulare aferente anului x.

- An x- venituri estimate in suma de x lei - procentul de estimare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra veniturilor totale din activitatea de manipulare aferente anului x

- An x - venituri estimate in suma de x lei - procentul de ajustare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra veniturilor totale din activitatea de manipulare aferente anului x.

- An x- venituri estimate in suma de x lei - procentul de ajustare fiind x % (valoare mediana – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra veniturilor totale din activitatea de manipulare aferente anului x.

Implicațiile fiscale ale ajustărilor de cheltuieli sunt prezentate in detaliu la capitolul „, Impozit pe profit”.

2.2 Referitor la prestările de servicii - MENTENANTA

Organul de control a procedat la estimarea veniturilor pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Pentru stabilirea preturilor de transfer la nivelul preturilor de piața in cadrul tranzacțiilor intre x S.R.L. si partea afiliata, organul de inspecție fiscala considera ca cea mai potrivita metoda care se poate aplica este metoda marjei nete si folosirea indicatorului de profit: Rata rentabilității cheltuielilor de exploatare calculata ca raport intre Rezultatul din exploatare si cheltuielile din exploatare.

Conform prevederilor art.11, alin.(2) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.29 din H.G. nr.44/2004 aplicabile perioadei de referința si ale art.11 alin(4) lit. d) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal :

“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 aceluiasi domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile.

În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.”

Organul de inspecție fiscala a calculat – pentru x S.R.L. indicatorul Rata rentabilității cheltuielilor de exploatare (RRCT) ca raport între Rezultatul din exploatare (prestari servicii manipulare) si Cheltuielile de exploatare (aferente serviciilor de manipulare).

Baza de cost a fost stabilita astfel: la stabilirea indicatorului financiar, in relația cu persoana afiliata (prestări de servicii Mentenanță) organele de inspecție fiscala au luat in calcul cheltuieli aferente activității de mentenanță si venituri înregistrate aferente activității de mentenanță (au fost eliminate din baza cheltuieli cu materiile prime si materiale consumabile, alte cheltuieli materiale, cheltuieli cu serviciile de transport prestate de către x in beneficiul clienților independenți, cheltuielile angajate de către x S.R.L. cu prestarea serviciilor de către x S.R.L. in beneficiul x S.R.L.– aceste cheltuieli fiind stabilite de catre societate prin dosarul preturilor de transfer).

Ratele de rentabilitate a cheltuielilor aferente activității de Mentenanța pentru x S.R.L. sunt următoarele: -x

S-a procedat ulterior la efectuarea unei interogări in baza de date ORBIS, in vederea identificării unui esantion de societăți comparabile pentru stabilirea intervalului de comparabilitate si a valorii medianei pentru perioada xx.

In cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii Mentenanță de către persoanele afiliate, s-a considerat aplicabila metoda marjei nete care presupune compararea indicatorilor financiari ale părții testate cu indicatori financiari ai unor independenți comparabili.

Indicatorii arata relația dintre profiturile obținute in raport cu veniturile realizate. Alegerea indicatorului s-a făcut in funcție de specificul activității părții testate si disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiza.

Concret, s-a verificat dacă compania testată are aceeași profitabilitate ca și companii independente comparabile care nu au efectuat tranzacții pe criterii de afiliere.

Primul pas în aplicarea metodei a fost identificarea părții testate, respectiv xx S.R.L., având la dispoziție toate informațiile financiare necesare, iar ca indicator de profitabilitate a fost utilizat "Rata rentabilității chelt. de exploatare".

S-a efectuat o căutare pentru societăți având codul CAEN xx "xx", activitatea pe care x S.R.L. o desfășoară cu persoana afiliată.

Pe baza pașilor de căutare în baza de date ORBIS nu au fost identificate cel puțin x companii care ar putea fi folosite ca referință de comparabilitate pe următoarele criterii: Criteriul geografic, Criteriul de independență, Starea activității, Selecția pe baza cifrei de afaceri, Tipul conturilor pentru a putea fi identificată valoarea mediana.

Din verificarea manuală a companiilor ramase în eșantion, au fost selectate x companii (x.) independente comparabile din România și a fost calculat indicatorul financiar (RRCT), realizându-se media aritmetică pe ani astfel (anexa nr. x): x

Indicatorii: S.C. x S.R.L.: x

Organul de inspecție fiscală a constatat că x S.R.L. a înregistrat în perioada x nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate respectiv sub valoarea medie a indicatorului financiar calculat – anexa nr. 11.

Organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea veniturilor (pentru activitatea de mentenanță) obținându-se următoarele:

- An x- venituri estimate în suma de x lei - procentul de estimare fiind x % (media aritmetică a indicator financiar – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra venit totale din activitatea de mentenanță aferentă anului 2012.

- An x- venituri estimate în suma de x lei - procentul de estimare fiind x % (media aritmetică a indicator financiar – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra veniturilor totale din activitatea de mentenanță aferentă anului x.

- An x- venituri estimate în suma de x lei - procentul de estimare fiind x % (media aritmetică a indicator financiar – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra veniturilor totale din activitatea de mentenanță aferentă anului x.

- An x- venituri estimate în suma de x lei - procentul de estimare fiind x % (media aritmetică a indicator financiar – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra veniturilor totale din activitatea de mentenanță aferentă anului x

- An x- venituri estimate în suma de x lei - procentul de ajustare fiind x % (media aritmetică a indicator financiar – valoare indicator x S.R.L.) calculat asupra veniturilor totale din activitatea de mentenanță aferentă anului 2016.

Implicațiile fiscale ale ajustărilor de cheltuieli sunt prezentate în detaliu la capitolul „, Impozit pe profit” [...]

Capitolul VI - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului: În conformitate cu prevederile art. 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare societatea a fost instiințată ca în data de x, ora x, urmează să îi fie prezentate constatările inspecției fiscale (anexa nr.

Discuția finală a avut loc în data de x contribuabilul fiind reprezentat de D-L x în calitate de administrator, [...]

Prin adresa nr. x, înregistrată la A.J.F.P.x sub nr. x, x SRL a prezentat punct de vedere referitor la constatările reținute prin proiectul de RIF din data de x – Capitolul III – Constatări fiscale.

Reprezentanții societății considera că x S.R.L. este un intermediar (prestator de servicii), ca organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare profilul funcțional și caracteristicile fiecărei tranzacții analizate.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului: Conform prevederilor art. 130 alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare contribuabilul are dreptul să prezinte în scris punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.

În data de 29.10.2018 a avut loc discuția finală cu privire la constatările inspecției fiscale la S.C. x S.R.L., reprezentantul legal a solicitat termen în vederea prezentării unui punct de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale. [...]

Odată cu prezentarea punctului de vedere societatea a calculat indicatorul " Rentabilitatea cheltuielilor de exploatare – aferente activității de mentenanță " și efectuează o alocare a cheltuielilor cu salariile personalului direct implicat în această activitate.

Organul de inspecție fiscală nu ia în considerare analiza prezentată, întrucât: Conform art 5 din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenelor de întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețului de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer: " La cererea scrisă a organului de inspecție fiscală, în vederea completării dosarului prețurilor de transfer, contribuabilul va furniza și alte informații suplimentare, relevante pentru documentarea respectării principiului valorii de piață".

Organul de inspecție fiscală își menține punctul de vedere prezentat în proiectul raportului de inspecție fiscală. [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Controlul efectuat la **S.C. x S.R.L.**, concretizat prin **Raportul** de inspecție fiscală nr. **x** și **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **x** a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat reprezentând impozit pe profit aferent perioadei x – x și TVA din perioada x-x.

• **Cu privire la TVA**, urmare verificării efectuate nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina societății.

• **Cu privire la impozitul pe profit:**

Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de **x lei**, sumă contestată.

► **Cu privire la prețurile de transfer:**

La control s-a constatat ca societatea a desfășurat tranzacții, în perioada analizată, cu societatea afiliată x S.A., nu a făcut dovada că este beneficiară al unui acord de preț în avans, drept pentru care s-a solicitat prezentarea dosarului prețurilor de transfer.

S.C. x S.R.L. a prezentat dosarul prețurilor de transfer, la termenul stabilit de organele de inspecție fiscală, dosar în care au fost prezentate ca fiind desfășurate următoarele tranzacții:

- activități de intermediere vânzare produse metalurgice în beneficiul S.C. x S.A. – valoare tranzacții x lei,
- vânzarea de produse metalurgice către S.C. x S.A. din anul fiscal x- valoare tranzacție x lei, considerată tranzacție ocazională,
- alocarea de costuri diverse către S.C. x S.A. - valoare tranzacții în sumă de x lei,
- diverse tranzacții cu S.C. x S.A (servicii transport, închiriere spații și utilaje, refacturare cheltuieli, prestări de servicii, etc.) valoare tranzacții x lei.

Ca urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea contestatoare a desfășurat de fapt cu societatea afiliată S.C. x S.A. următoarele tipuri de tranzacții:

- în calitate de client, aceasta achiziționa produse metalurgice de la societatea afiliată, produse pe care ulterior le comercializa către diverse societăți neafiliate (valoare tranzacții x lei),

- în calitate de prestator de servicii, furnizează societății afiliate servicii de:

- a - mentenanță utilaje (valoare tranzacții x lei),
- b - manipulare bunuri (valoare tranzacții x lei).

Având în vedere aceste constatări, organele de inspecție fiscală au considerat că activitatea societății a fost prezentată eronat în dosarul prețurilor de transfer ca fiind de prestator servicii de intermediere bunuri, iar tranzacțiile de prestări servicii nu au fost analizate în mod distinct în cuprinsul acestuia.

Neprezentarea în timpul inspecției fiscale a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea de date eronate în cuprinsul acestuia, conferă organelor de inspecție fiscală dreptul de a considera că tranzacțiile efectuate cu persoane afiliate sunt efectuate fără documentarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.

În această situație, organele de inspecție fiscală vor proceda la estimarea cuantumului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat dosarul prețurilor de transfer incomplet/nu a prezentat acest dosar nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață, iar urmare acestui fapt organele de inspecție fiscală au dreptul de a estima/ajusta suma venitului sau a cheltuielii, după caz, aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cuantumului prețurilor de transfer pentru achizițiile de mărfuri și la estimarea veniturilor din prestările de servicii, din tranzacțiile derulate cu societatea afiliată, SC x SA, identificate la control.

Modul efectiv de calcul a fost detaliat de organele de inspecție fiscală în capitolul IV – Dosarul prețurilor de transfer din Raportul de inspecție fiscală x, după cum urmează:

A. Cu privire la ajustarea cheltuielilor din activitatea de comerț:

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoanele afiliate, organele de inspecție fiscală au ținut cont de activitatea efectiv desfășurată de societate, respectiv „Comerț cu ridicata al metalelor și minereurilor metalice” - **COD CAEN - 4672**.

Pentru a stabili dacă este respectat principiul valorii de piață al prețurilor de transfer practicate în cazul tranzacțiilor de comerț, organele de inspecție fiscală au aplicat METODA MARJEI NETE, calculând indicatorul de profitabilitate MARJA NETA DIN VANZARI (stabilit ca raport dintre veniturile din vânzarea de marfă – cheltuielile din vânzarea de marfă - alte cheltuieli/veniturile din vânzarea de marfă).

Avându-se în vedere datele înscrise în dosarul prețurilor de transfer prezentat organelor de inspecție fiscală, s-a procedat la calculul acestui indicator pentru activitatea de comerț desfășurată de S.C. x S.R.L. (x).

Ulterior, s-a procedat la efectuarea unei interogări a bazei de date ORBIS în vederea stabilirii unui eșantion de societăți independente comparabile pentru stabilirea intervalului de comparabilitate și a mediane pentru perioada fiscală x.

Strategia de căutare a societăților independente comparabile a presupus următoarele criterii de selecție: cod de activitate (CAEN), criteriu geografic, criteriu de independență, starea activității, cifra de afaceri, tipul conturilor. Punctual, modul de căutare pentru fiecare criteriu a fost detaliat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. x.

Pe baza pașilor de căutare, cu ajutorul programului informatic, au fost identificate societățile care ar putea fi folosite ca referință de comparabilitate (x).

Ca urmare a analizei manuale, ce a presupus investigarea în bazele de date proprii și pe internet a activităților contribuabililor selectați inițial, și eliminarea din eșantion a contribuabililor care nu au activitate asemănătoare cu cea a societății analizate, au fost selectate societățile independente comparabile din România, astfel: x.

În urma analizei indicatorilor financiari rezultați pentru aceste societăți, s-a stabilit marja de comparație, fiind delimitate cuartila inferioară, cuartila superioară și mediana intervalului de comparație.

Valoare mediană a indicatorului testat pe ani a fost stabilită astfel (anexa nr. x): x

Valoarea cuartilei inferioare a indicatorului testat pe ani a fost stabilită astfel (anexa nr. x): An x

Din analiza comparativă efectuată, a rezultat ca indicatorii calculați pe baza datelor furnizate de societate, se regăsesc sub cuartila inferioară (excepție anul fiscal x) a intervalului de comparație stabilit în cazul societăților independente.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor cu marfa, obținându-se următoarele valori (anexa nr. x):

- an x – cheltuieli neajustate x lei, procent de ajustare x%, cheltuieli ajustate în sumă de x lei,
- an x – cheltuieli neajustate x lei, procent de ajustare x%, cheltuieli ajustate în sumă de x lei,
- an x – cheltuieli neajustate x lei, procent de ajustare 4x%, cheltuieli ajustate în sumă de x lei,
- an x – cheltuieli neajustate x lei, procent de ajustare x%, cheltuieli ajustate în sumă de x lei.

B. Cu privire la estimarea veniturilor:

B.1.- Referitor la prestările de servicii din manipulare (cod CAEN 5224)

În acest caz, societatea nu a prezentat în mod independent, în cadrul dosarului prețurilor de transfer, tranzacțiile de această natură desfășurate cu persoana afiliată.

Valoare totală servicii de manipulare în perioada analizată: x lei.

Organul fiscal a urmat o procedură asemănătoare în ceea ce privește criteriile de selecție a societăților independente comparabile cu cea privind ajustarea prețurilor de transfer în cazul activității de comerț, optând pentru METODA MARJEI și calculând indicatorul RATA RENTABILITĂȚII CHELTUIELILOR DE EXPLOATARE ((RRCT) ca raport între Rezultatul din

exploatare (prestări servicii manipulare) și Cheltuielile de exploatare (aferele serviciilor de manipulare)).

S-a procedat inițial la stabilirea ratei de rentabilitate a cheltuielilor aferente activității de manipulare avându-se în vedere veniturile și cheltuielile din aceasta activitate.

Au fost eliminate din baza de calcul cheltuielile cu materiile prime și materialele consumabile, alte cheltuieli materiale, cheltuielile cu serviciile de transport prestate de către X S.A. în beneficiul clienților independenți, cheltuielile angajate de către S.C. X S.R.L. cu prestarea serviciilor în beneficiul X S.R.L., date stabilite în baza dosarului prețurilor de transfer depus de societate.

A fost stabilit astfel indicatorul rata de rentabilitate a cheltuielilor aferente activității de manipulare pentru x S.R.L. - An x).

S-a procedat la interogarea bazei de date ORBIS în vederea identificării unui eșantion de societăți comparabile în vederea stabilirii intervalului de comparabilitate pentru perioada analizată, utilizându-se aceleași criterii de căutare ca și în cazul ajustării prețurilor de transfer ce privesc activitatea de comerț.

Ca urmare a eliminării societăților ce nu au activitate asemănătoare cu societatea verificată au fost selectate societățile independente comparabile din România, astfel: x

În urma analizei indicatorilor financiari rezultați pentru aceste societăți s-a stabilit marja de comparație, fiind delimitate cuartila inferioară, cuartila superioară și mediana intervalului de comparație.

A fost stabilită o valoare mediană pe ani, astfel (anexa nr. x): x

A fost stabilită cuartila inferioară pe ani, astfel (anexa nr.x) : x

Prin compararea pe ani cu indicatorii rezultați ca urmare a calculului efectuat având în vedere datele din dosarul prețurilor de transfer al societății, a rezultat că aceste valori se regăsesc în afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub cuartila inferioară.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor din activitatea de manipulare, obținându-se următoarele valori:

- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,

- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,

- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,

- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,

- an x - venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei.

B.2.- Referitor la prestările de servicii din mentenanță (COD CAEN - 3312)

În acest caz, societatea nu a prezentat în mod independent, în cadrul dosarului prețurilor de transfer, tranzacțiile de această natură desfășurate cu persoana afiliată.

Valoarea totală a tranzacțiilor în perioada analizată: x lei.

S-a procedat de către organele de inspecție fiscală în mod asemănător ca și în cazul serviciilor de manipulare, urmându-se același algoritm de calcul.

Pe baza pașilor de căutare în baza de date ORBIS, nu au fost identificate cel puțin 4 companii care ar putea fi folosite ca referință de comparabilitate pe următoarele criterii: Criteriul geografic, Criteriul de independență, Starea activității, Selecția pe baza cifrei de afaceri, Tipul conturilor pentru a putea fi identificată valoarea mediană.

Din verificarea manuală a companiilor rămase în eșantion, au fost selectate 3 companii (X) independente comparabile din România și a fost calculat indicatorul financiar RATA RENTABILITĂȚII CHELTUIELILOR DE EXPLOATARE (RRCT), realizându-se media aritmetică pe ani (anexa nr. x), astfel: x

Indicatorii calculați în baza datelor din dosarul prețurilor de transfer: S.C. S.R.L.: x

A fost stabilită diferența dintre cele două intervale de comparație (anexa nr. x): x

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor din activitatea de mentenanță, obținându-se următoarele valori:

- an x – venituri inregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate in suma de x lei,
- an x – venituri inregistrate x lei, procent de estimare x %, venituri estimate in suma de x lei,
- an x – venituri inregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate in suma de x lei,
- an x – venituri inregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate in suma de x lei,
- an x– venituri inregistrate x lei, procent de estimare x%. venituri estimate in suma de x lei.

Astfel, la control, profitul impozabil/rezultatul fiscal a fost majorat cu Cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite la control în suma totală de x lei si veniturile stabilite suplimentar în suma totala de x lei, ce se datoreaza ajustarii/estimarii preturilor de transfer aferente tranzactiilor efectuate de catre societatea contestatară cu societatea afiliată SC x SA, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar de x lei.

Baza legală a fost dată de prevederile art. 11 alin. (4) lit d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Au fost avute în vedere și prevederile art. 11 alin. (2) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 29 din H.G. nr. 44/2004, prevederile Ordinului 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer art. 8 alin. (3), alin. (4), alin. (5), alin. (6), art. 9 alin. (2), Ghidul O.E.C.D. pentru prețurile de transfer art. 1.52, art.1.3, art. 1.38, art. 1.15, art. 2.3.

C. Totodată, la control s-a stabilit ca societatea a calculat și declarat în mod eronat impozitul pe profit aferent unor perioade fiscale supuse controlului, în sumă totală de x lei, aspect nemotivat.

Au fost constatate la control următoarele erori de calcul și declarare: x

Baza legală a fost dată de prevederile art. 102 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Avându-se în vedere aceste constatări, față de obligațiile fiscale privind impozitul pe profit declarate de societate, la control s-a stabilit:

- **aferent anului fiscal x (x - x), impozit pe profit** suplimentar în sumă de **x lei (x),**
- **aferent anului fiscal x, impozit pe profit** suplimentar în sumă de **x lei (x lei din estimare venituri + x lei din ajustare cheltuieli),**
- **aferent anului fiscal x, impozit pe profit** suplimentar în sumă de **x lei (x),**
- **aferent anului fiscal x, impozit pe profit** suplimentar în sumă de **x lei (x),**
- **aferent anului fiscal x, impozit pe profit** suplimentar în sumă de **x lei (x).**

Total impozit pe profit stabilit suplimentar la control – **x lei** (aferent ajustarii/estimarii prețurilor de transfer - x lei + erori de calcul x lei).

* **S.C. x S.R.L.** contestă în totalitate obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de **x lei**, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. x, invocând în susținere:

- ignorarea de către echipa de inspecție fiscală a liniilor directe O.E.C.D. privind prețurile de transfer,
- realizarea de către echipa de inspecție fiscală a ajustărilor cuantumulului prețurilor de transfer și a estimării veniturilor din tranzacțiile efectuate cu persoana afiliată pe baza unor prevederi legale inexistente (art. 6 alin. (4) din ordinul 442/2016) și pe date trunchiate,
- organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză funcțională proprie și nu au luat în considerare analiza funcțională prezentată de societate, care atestă profilul de prestator de servicii al XS.R.L..

În ceea ce privește activitatea de intermediere bunuri:

- segregarea activităților derulate de societate scriptic, pe baza codului C.A.E.N., fiind ignorat de către echipa de inspecție fiscală profilul funcțional de prestator de servicii al SC x

SRL, așa cum a fost prezentat în dosarul prețurilor de transfer prezentat organelor de inspecție fiscală,

- selectarea de către echipa de inspecție fiscală a unui indicator de profitabilitate în contradicție cu prevederile O.E.C.D., indicator ce nu ține cont de faptul că societatea nu își asumă riscuri, ce nu ține cont de faptul că relația derulată are la baza o perioadă lungă de timp, prețurile de transfer nu au fost stabilite pentru o gama de produse/servicii stâns legate între ele. Astfel că o comparație nu ar fi posibilă din perspectiva portofoliului de produse și a facilităților de care dispune societatea.

- stabilirea de către echipa de inspecție fiscală a unor fundamente eronate în alegerea strategiei de căutare a societăților comparabile care sunt menite să fie utilizate în aplicarea metodei marjei nete pentru tranzacțiile de achiziționare mărfuri,

- la calculul efectuat, aferent anului fiscal x ce privește vânzarea unor bunuri, s-a luat în considerare și tranzacția derulată cu societatea afiliată în sumă de x lei, rezultatele estimării efectuate fiind astfel eronate.

S.C. x S.R.L. consideră că activitatea desfășurată constă de fapt în activitatea de prestări servicii de intermediere de mărfuri în beneficiul societății afiliate x SA, activitate prezentată la nivel agregat prin dosarul prețurilor de transfer (achiziții de bunuri și prestări de servicii).

În susținere societatea invocă faptul că în raportul de inspecție fiscală nu a fost prezentată o analiză funcțională proprie a organelor de inspecție fiscală și citează în acest sens prevederile pct. 1.51, 1.55, 1.56, 1.81, 1.82, 1.105 prezentând riscurile ce ar trebui analizate din perspectiva ghidului OECD, prevederi de care organele de inspecție fiscală nu ar fi ținut cont.

Societatea susține că nu întocmește N.I.R.-uri, nu prezintă în balanțele de verificare solduri sau rulaje ale contului 378 diferențe de preț la mărfuri așa cum au precizat organele de inspecție fiscală.

Deși societatea recunoaște în cuprinsul contestației faptul că face acte de comerț, consideră că din analiza profilului funcțional rezultă că de fapt desfășoară activitatea de intermediere a vânzărilor de mărfuri în beneficiul x S.A.. Această realitate nu trebuie afectată de faptul că societatea evidențiază veniturile în contul 707 venituri din vânzarea mărfurilor și cheltuielile în contul 607 cheltuieli privind mărfurile, având în vedere caracterul fungibil al banilor precum și faptul că în aplicarea metodei marjei nete profitabilitatea este cea analizată și nu înregistrările contabile.

În dovedirea acestei situații societatea invocă structura sa organizatorică, diferită de cea a societății afiliate axată pe comerț, considerând că astfel societatea face dovada că nu are capacitatea de verificare bonitatea clienților, nu are capacitatea de a gestiona stocuri tampon de mărfuri, nu are capacitatea de a realiza transporturi de bunuri, nu are active imobilizate necesare desfășurării unei activități de distribuție, nu necesită obținerea de finanțare, data fiind capitalul subscris nu poate contracta direct furnizorii.

În ceea ce privește activitatea de servicii de manipulare/mentenanță, societatea critică calculul privind marja netă stabilită de către echipa de inspecție fiscală, motivat de faptul că:

- eliminarea anumitor cheltuieli din totalul cheltuielilor de exploatare (materii prime, materiale consumabile, alte cheltuieli nu era necesară,

- calculul efectuat nu ține cont de specificul cheltuielilor salariale, acestea nefiind repartizate în funcție de departamentul în care activează fiscare salariat,

- după diminuarea cheltuielilor efectuate de organele de inspecție fiscală, există în continuare riscul ca anumite cheltuieli să nu fi fost alocate pe baza cheii de repartizare folosite.

În ceea ce privește societățile selectate de către organele de inspecție fiscală în cazul activității de servicii de mentenanță, apreciază că acestea nu sunt selectate în mod adecvat și prezintă prin contestația înaintată propriul studiu de comparabilitate.

Cu privire la prezența punctului de vedere la proiectul de raport de inspecție fiscală:

Ignorarea de către echipa de inspecție fiscală a argumentelor prezentate în cadrul punctului de vedere cu privire la caracterul necorespunzător al companiilor acceptate de către echipa de inspecție fiscală și cu privire la calculații de cost incorecte,

Echipele de inspecție fiscală nu au luat în considerare calculația prezentată cu ocazia prezentării punctului de vedere ce privește tranzacțiile de prestări servicii, articolul 5 din O.M.F.P. nr. 442/2016 nejustificând această decizie.

*** Față de cele mai sus prezentate, rezultă următoarele:**

A. CU PRIVIRE LA TRANZACȚIILE DERULATE CU SOCIETATEA AFILIATĂ SC xS.A.

În fapt, S.C. x S.R.L. a derulat tranzacții comerciale cu x S.A., societate cu care se află în relații de afiliere, tranzacții ce în principal constau în:

- în calitate de client, aceasta achiziționa produse metalurgice de la societatea afiliată, produse pe care ulterior le comercializa către diverse societăți neafiliate (valoare tranzacții x lei),

- prestări servicii de mentenanță utilaje (valoare tranzacții x lei),
- prestări servicii de manipulare bunuri (valoare tranzacții x lei).

Aceste tranzacții derulate cu persoana afiliată intră sub incidența prevederilor art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

și art. 19 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu anul fiscal 2016,

“(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.”

Astfel, în baza prevederilor Ordinului nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer art. 2 alin. (2), societatea comercială avea obligația, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, de a întocmi și prezenta dosarul prețurilor de transfer:

„(2) Contribuabilii/Plătitorii care se încadrează la prevederile alin. (1) au obligația, în baza art. 108 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să prezinte la solicitarea organului de inspecție fiscală, pe perioada derulării unei inspecții fiscale, dosarul prețurilor de transfer, întocmit potrivit prevederilor prezentului ordin.”

S.C. x S.R.L. a întocmit dosarul prețurilor de transfer și a prezentat acest dosar la termenele stabilite de organele de inspecție fiscală, prezentând activitatea desfășurată cu societatea afiliată ca fiind una de prestator de servicii de intermediere produse metalurgice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că de fapt societatea efectuează cu societatea afiliată acte de comerț, prestează servicii de mentenanță și manipulare bunuri, astfel că dosarul prețurilor de transfer întocmit de societatea comercială nu oferea informații suficiente/nu au fost prezentate informații care să dovedească că prețurile de transfer practicate sunt la nivelul prețurilor de piață, motiv pentru care s-a procedat la efectuare de ajustări, atât pentru cheltuieli, cât și pentru venituri, în baza prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cât și în baza prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015

Astfel, pentru perioada fiscală 2012-2015, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Art 11 alin. (2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:[...]

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

- NORMA de aplicare pct. 29 (H.G. 44/2004)

“29. Metoda marjei nete

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

persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

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

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.[...]

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

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate:[...]

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

Începând cu anul fiscal 2016, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal art. 11 alin. (4) lit. d) prevede că:

“ART.4 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:[...]

d) metoda marjei nete.”

Normele de aplicare, H.G. nr. 1/2016, pct. 5 reguli privind aplicarea principiului valorii de piață, stipulează:

„[...] 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 anumii 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:[...]

(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: [...]

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate [...];

(5) Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare [...]

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;”

Analizându-se dispozițiile legale menționate și citate anterior, se reține că în cazul în care se constată efectuarea de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, organele de inspecție fiscală procedează la estimarea prețurilor de transfer și la ajustarea sumei veniturilor/cheltuielilor, după caz, în baza prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 sau art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, în funcție de perioada supusă analizei.

În vederea ajustării, organele de inspecție fiscală vor utiliza una dintre metodele impuse de cadrul legal mai sus prezentat.

În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere printre alte elemente de selecție și activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate.

În acest caz, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea desfășoară atât activitate de comerț, cât și prestării de servicii cu societatea afiliată.

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra dosarului prețurilor de transfer prezentat de S.C. x S.R.L., a rezultat faptul că societatea l-a întocmit pe considerentul că desfășoară activitate de intermediere bunuri între x S.A. și clienți independenți, respectiv prestează servicii de identificare, contractare și negociere cu acestea, servicii de manipulare a mărfurilor livrate de către S.C. x S.A., activități desfășurate fără a-și asuma riscuri cu privire la capacitatea financiară, stocuri de marfă, a riscului de plată și neîncasare, etc.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că activitatea preponderentă desfășurată de societate constă în achiziționarea de bunuri de la societatea

afiliată (valoare tranzacții x lei – comerț cu ridicata produse metalurgice), pe care ulterior le comercializează către diverse societăți.

Pentru a ajunge la această concluzie, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și adresa nr. x prin care societatea contestatoare a declarat ca principală activitatea desfășurată în perioada supusă controlului, comerț cu ridicata a metalelor și minereurilor metalice - cod CAEN 4672.

Acest fapt a fost coroborat cu constatările efectuate la control din care a rezultat că în perioada analizată societatea a evidențiat în balanțele de verificare, atât venituri din vânzări de mărfuri, cât și cheltuielile aferente.

Totodată s-a avut în vedere și prevederile contractului de vânzare - cumpărare de marfă nr. x încheiat între xS.A. în calitate de vânzător și S.C. x S.R.L. în calitate de cumpărător, prezentat la control organelor de inspecție fiscală.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. x S.R.L. întocmește documente de intrare în gestiune (NIR) la fiecare achiziție de mărfuri.

* În ceea ce privește diferența dintre o activitatea de livrare de bunuri și o prestare de servicii se au în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 128 Livrarea de bunuri alin. (1) ce precizează că reprezintă o livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar și prevederile art. 129 Prestarea de servicii alin. (1) unde se precizează ca reprezintă o prestare de servicii orice operațiune care nu se constituie în livrări de bunuri.

Aceste prevederi au fost transpuse începând cu data de 01.01.2016 în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la art. 270 Livrarea de bunuri.

Deși aceste articole privesc în primul rând taxa pe valoarea adăugată, ele exemplifică pe deplin criteriul ce diferențiază o prestare de servicii de o livrare de bunuri, respectiv în cazul livrării de bunuri are loc un transfer al dreptului de proprietate asupra acestora.

În acest caz, din analiza contestației înaintate rezultă că societatea contestatoare confirmă faptul că achiziționează bunuri de la societatea afiliată în baza facturilor de achiziție, bunuri ce ulterior sunt comercializate către terțe societăți, în baza facturilor emise de aceasta, înregistrând în conturile aferente veniturile și cheltuielile aferente fiecărei tranzacții.

Rezultă astfel faptul ca se face pe deplin dovada că în acest caz are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor tranzacționate.

Că societatea desfășoară activitate de comerț este confirmat și de faptul ca acesta, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, are încheiat cu societatea afiliată un contract de vânzare-cumpărare bunuri, aspect neinfirmit prin contestația formulată (Contract nr. x).

Deși societatea susține că nu întocmește N.I.R.-uri, organele de inspecție fiscală au constatat, conform considerentelor înscrise în R.I.F., că acesta întocmește astfel de documente și citam „*intocmește N.I.R. pentru fiecare tranzacție*”. Susținerea că în balanțele de verificare nu prezintă solduri sau rulaje ale contului 378 diferențe de preț la mărfuri nu este dovedită de contestatar cu documente justificative care să ateste acest fapt.

Baza legală în vederea estimării/ajustării preturilor de transfer este dată de prevederile înscrise în cele doua coduri fiscale, anterior citate (Legea nr. 571/2003 și Legea nr. 227/2015), întrucât numai în baza acestora se pot stabili obligațiile datorate de contribuabil bugetului consolidat al statului.

Din analiza deciziei de impunere contestate rezulta ca baza legală în acest caz a fost data de prevederile art. 11 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu de prevederile din Ordinul nr. 442 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer

Conform prevederilor art. 131 Rezultatul inspecției fiscale din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Raportul de inspecție

fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, astfel că numai înscrierea în acesta a unor prevederi de drept apreciate de societate ca fiind eronate, nu sunt de natură să conducă la anularea actului administrativ fiscal atacat, în acest caz Decizia de impunere nr. F-DB 385/12.11.2018, așa cum solicită societatea.

Prin Ordinul 442/2016 *privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer* se delimitează foarte clar obligația de a întocmi și prezenta dosarul prețurilor de transfer, ce revine societății, de procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer ce revine organului fiscal, folosind în acest sens sintagma „și” pentru a le diferenția.

Acest Ordin se completează cu Liniile directe 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.

În ceea ce privește afirmația ca organele de inspecție fiscală, în R.I.F. nu au prezentat și o analiză a profilului funcțional al societății, precizăm că o astfel de analiză, conform prevederilor Ordinului 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer Anexa - 3 se prezintă de către societățile supuse controlului în cuprinsul dosarului prețurilor de transfer.

În cazul organelor de inspecție fiscală, prin acest Ordin se reglementează procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer ce va fi urmata de către acestea.

Din considerentele prezentate de organele de inspecție fiscală rezultă că au fost avute în vedere la analiza dosarului prețurilor de transfer prevederile legale în vigoare care reglementează acest domeniu, inclusiv Ghidul OECD, axându-se în analiza lor pe înțelegerea activității economice desfășurată de societate cu societatea afiliată, făcând în acest sens trimiteri și citând prevederi legale din acest ghid, respectiv art. 1.52, art. 1.3, art. 1.38, art. 9.

Echipa de inspecție fiscală a analizat argumentele prezentate de societate în dosarul prețurilor de transfer în corelație cu documentele și circumstanțele economice în care s-au derulat tranzacțiile comerciale cu societatea afiliată, folosind ca reper pentru determinarea nivelului prețurilor de transfer la nivelul pieței: evidența contabilă, documentele justificative puse la dispoziție de societatea verificată, datele înscrise în dosarul prețurilor de transfer, precum și funcțiile și riscurile asumate de această societate.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că se impune efectuarea de ajustări a cheltuielilor/veniturilor aferente achiziției de bunuri și prestării de servicii cu societatea afiliată datorită faptului că societatea nu a determinat în mod corespunzător nivelul prețurilor de transfer prin corelarea lor cu nivelul prețurilor de piață, corespunzător principiului lungimii de braț, care guvernează tranzacțiile cu afiliații.

În condițiile în care se constată că dosarul prețurilor de transfer este prezentat incomplet/nu este prezentat, cum este cazul de față, organele de inspecție fiscală au obligația de a proceda la ajusta/estima cuantumul prețurilor de transfer după caz, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

În acest scop, organele de inspecție fiscală vor face propria analiză în vederea documentării dacă fost respectat principiul valorii de piață a prețurilor de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor desfășurate de persoanele afiliate, făcând aplicarea uneia dintre metodele de estimare precizate de codurile fiscale (Legea nr. 571/2003 și Legea nr. 227/2016)

În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere, printre altele, activitatea desfășurată efectiv de persoanele afiliate și clauzele înscrise în contractele încheiate.

În acest caz, organele de inspecție fiscală au selectat ca metodă de estimare metoda marjei nete.

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza

nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda în discuție se bazează pe teoria economică potrivit căreia marjele nete de profit obținute de agenții economici care desfășoară activități similare pe aceeași piață și în cadrul aceleiași industrii tind să se egalizeze după o perioadă de timp. Metoda marjei nete presupune o analiză prin compararea indicatorilor de rentabilitate ale părții afiliate cu indicatorii de rentabilitate al unor independenți comparabili.

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.

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.

Astfel, raportat la argumentele pe larg expuse de către organul fiscal, prin prisma argumentelor expuse de reclamantă, alegerea metodei marjei tranzacționale de către organul fiscal și modul de aplicare al acesteia apare ca fiind adecvată raportat la situația reclamantei pentru perioada verificată.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea/ajustarea prețurilor de transfer având în vedere tranzacțiile desfășurate efectiv de societate (comert/prestari de servicii), activități identificate la nivel national prin codul CAEN.

Potrivit Raportului de Inspecție Fiscală, întrucât dosarul prețurilor de transfer prezentat de societatea verificată este incomplet, s-a procedat initial, avand în vedere datele prezentate de societate în dosarul prețurilor de transfer, la calculul marjei nete din vânzări/Rata rentabilității cheltuielilor de exploatare pentru S.C. x S.R.L.

Ulterior s-a procedat la interogarea bazei de date ORBIS pentru a estima intervalul de piață la care ar trebui raportate prețurile de transfer.

În vederea identificării societăților independente comparabile, cu un comportament adecvat, au fost avute în vedere criteriile de selecție precum activitatea efectiv desfășurată, criteriul geografic, starea activității, selecția pe baza de afaceri, tipul conturilor, astfel:

- în conformitate cu prevederile Ordinului 442/2016, s-a avut în vedere identificarea de societăți comparabile care activează pe teritoriul României,
- s-au selectat societăți care au codul de activitate adecvat activităților care fac obiectul tranzacțiilor controlate, respectiv codurile CAEN 4672 “comerț cu ridicata a metalelor și minereurilor metalice, cod CAEN 5224 “Manipulare” și cod CAEN 3312 “Mentenanță”.
- pentru a exclude societățile care sunt susceptibile de a derula tranzacții intragrup s-au bifat următoarele criterii de independență : (A, A+, A-) și U. Au fost eliminate societățile ce sunt parte a unui grup de societăți sau dețin o participație în proporție mai mare sau egală de 25%,
- au fost excluse societățile ce au înregistrat în perioada 2012-2016 o cifra de afaceri mai mare/mai mică fata de un anumit prag,
- au fost excluse societățile inactive,
- au fost avute în vedere doar societățile ce prezintă conturi neconsolidate (U1) pentru perioada xxxx,
- au fost eliminate societățile ce nu au o activitate asemănătoare cu cea a societății analizate.

Au fost astfel stabilite eșantioane de societăți independente comparabile din România pentru fiecare tip de tranzacție desfășurată de societate după cum urmează:

- pentru activitatea de comerț: x.
- activitatea de prestării servicii de manipulare: x.
- activitatea de prestării servicii de mentenanță: au fost selectate 3 companii independente comparabile (X)

Astfel, conform prevederilor pct. 5 (15) din Normele de aplicare ale art 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în cazul în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a se putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora, cum este cazul de față.

Aferent eșantioanelor finale au fost identificate următoarele valori statistice:

Activitate de comerț – marja neta din vânzări

Perioada Cuartila inferioara mediana cuartila superioara x SRL
x

Activitate de pestari servicii de manipulare – Rata rentabilității cheltuielilor de exploatare

x

Activitate de pestari servicii de mentenanță - Rata rentabilității cheltuielilor de exploatare

x

Potrivit Ordinului nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, tranzacțiile între persoane 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.

Pe baza datelor mai sus prezentate, organul de inspecție fiscală a stabilit intervalele intercuartilice (cuartila superioară - cuartila inferioară) ce au stat la baza analizei efectuate privind prețurile de transfer practicate de societate.

Potrivit situației privind indicatorii pentru perioada verificată calculați pentru societatea contestatoare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează indicatori sub cuartila inferioară și deci tranzacțiile între cele două societati afiliate desfășurate în perioada analizată nu respecta principiul valorii de piață, cu excepția anului x pentru activitatea de comerț, fapt pentru care în mod corect au procedat la ajustarea cheltuielilor și estimarea veniturilor, astfel:

Activitate de comerț:

- an x – cheltuieli neajustate x lei, procent de ajustare x%, cheltuieli ajustate în sumă de x lei,
- an x – cheltuieli neajustate x lei, procent de ajustare x%, cheltuieli ajustate în sumă de x lei,
- an x – cheltuieli neajustate x lei, procent de ajustare x %, cheltuieli ajustate în sumă de x lei,
- an x – cheltuieli neajustate x lei, procent de ajustare x%, cheltuieli ajustate în sumă de x lei .

Activitate de prestări servicii de manipulare:

- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,
- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,
- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,
- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,
- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei.

Activitate de prestări servicii de mentenanță:

- an x – venituri înregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,

- an x – venituri inregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,
- an x – venituri inregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,
- an x – venituri inregistrate x lei, procent de estimare x%, venituri estimate în sumă de x lei,
- an x – venituri inregistrate x lei, procent de estimare x%. venituri estimate în sumă de x lei.

Referitor la critica adusă privind segregarea activității (comerț/prestări de servicii) și privind faptul ca organele de inspectie fiscală nu au facut o analiza a activității contribuabilului, domeniul de activitate fiind ales scriptic numai pe baza codului CAEN, nu poate fi reținut in soluționarea favorabilă a contestatiei, organele de inspectie fiscală procedând la identificarea efectivă a activitatilor desfășurate cu partea afiliată, așa cum am precizat, în baza documentelor și informațiilor prezentate de societate.

Cu privire la faptul ca societatea apreciază ca societățile independente selectate de organele de inspectie fiscală în vederea efectuării analizei au fost impropriu selectate, chiar societatea afirmă prin contestația înaintată, că această selectie a fost efectuată prin raportare la realitate, și cităm, *“principiu este respectat chiar de echipa de inspectia fiscală care in procesul de identificare a companiilor independente ale caror profitabilitate sunt comparate ce profitabilitatea x SRL recurg la studierea realitatii lor”*.

Referitor la calculul indicatorului financiar calculat în cazul activității de comerț, societatea a criticat modul de calcul din prisma faptului că acesta nu tine cont de prevederile ghidului OECD, întrucât acesta nu indeplinește funcții și nu își asumă riscuri, nu poate fi reținut in soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece pretul de piață este determinat prin raportare la tranzacții comparabile necontrolate desfășurate de societăți independente cu un comportament adecvat.

Referitor la critica adusă privind faptul ca în analiza efectuată de organele de inspectie, nu s-a ținut cont de faptul ca activitatea desfășurată de are la baza o relație derulată pe o perioadă lungă de timp, prețurile se pot stabili pentru o gamă de produse/servicii strâns legate între ele, invocându-se in acest sens prevederile OECD 2010 – cap. 3 sect. A.3.1. – pct. 3.9, menționam că:

- faptul ca activitatea invocată a fi derulată de societatea contestatoare ar putea îndeplini anumite criterii prevăzute de ghidul OECD, nu înseamnă neapărat ca se și confirmă faptul că aceasta este activitatea efectiv desfășurată de societate,

- în acest caz, ca și metoda de comparație a fost selectată de organele de inspectie fiscală metoda marjei nete, metoda ce presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente. Pe cale de consecință această metodă nu presupune compararea unor preturi, game de produse, comparație ce se face, de regulă, în cazul în care se aplică metoda comparării prețurilor.

- deși se invocă faptul că aceste tranzacții nu pot fi departajate, din analiza contestatiei înaintate chiar societatea prezintă faptul că fiecare tranzacție este evidențiată și facturată în mod distinct pe fiecare tip de activitate (achiziție marfuri, prestării de servicii).

Referitor la faptul ca societatea invocă un calculul eronat al marjei nete din activitatea de comerț aferentă anului fiscal x, din prisma faptului că organele de inspectie fiscală nu au exclus din calcul veniturile în sumă de x lei aferente anului fiscal x din tranzacția desfășurată cu SC x SA și cheltuielile aferente cu descărcarea de gestiune in suma de x lei, rezultatele ajustării fiind astfel eronate, menționăm:

În vederea clarificării acestui aspect, structura specializată de soluționare a contestațiilor a solicitat, in data de x, prin e-mail, ca organul emitent al deciziei de impunere contestate să se pronunțe cu privire la acest aspect.

În data de x prin e-mail, organul emitent al actului atacat precizează că, și cităm: *„vă comunicam că diferența este de 7.816 lei. Precizăm că pentru anul 2012 valoarea mediana pentru*

incadrarea in intervalul de comparabilitate este de 3.59. (marja neta din vanzari). În concluzie aceasta diferenta nu modifica incadrarea societatii în intervalul analizat.”

Referitor la exprimarea unui punct de vedere cu privire la concluziile proiectului de Raport de inspectie fiscală, art. 130 Dreptul contribuabilului/platitorului de a fi informat alin. (5) precizează că acesta își poate prezenta punctul de vedere, în scris, cu privire la constărilor organelor de inspectie fiscală în termenul prevăzute de acest articol de lege.

În acest caz discuția finală cu privire la proiectul de raport a avut loc în data de x.

Prin adresa nr. x înregistrată la A.J.F.P. x sub nr. x societatea și-a prezentat punctul de vedere cu privire la proiectul de raport.

În acest caz, conform considerentelor prezentate de organele de inspectie fiscală, societatea contestatoare a reluat în punctul de vedere exprimat susținerile privind activitatea de intermediere, a prezentat calcule ce privesc indicatorii financiari privind rentabilitatea cheltuielilor de exploatare – aferente activitatilor de mentenanță/manipulare și a efectuat o alocare a cheltuielilor aferente cu salariile personalului direct implicat în aceste activități, susțineri reluate și în cuprinsul contestației înaintate.

Rezultă așadar că aceste date reiau sau vin în completarea dosarului preturilor de transfer prezentat de societate.

Referitor la completarea datelor prezentate în dosarul preturilor de transfer, Ordinul 442/2016 prevede la art. (5) că:

“ART. 5

(1) La cererea scrisă a organului de inspectie fiscală, în vederea completării dosarului preturilor de transfer, contribuabilul/plătitorul va furniza și alte informații suplimentare, relevante pentru documentarea respectării principiului valorii de piață.

(2) În cazul în care contribuabilul/plătitorul completează dosarul cu elemente suplimentare, la solicitarea organului fiscal competent, acestea vor fi însoțite de trimiteri la documentația inițială, după caz.”

Rezultă așadar că dosarul preturilor de transfer prezentat organelor de inspectie fiscală se completează cu date suplimentare de către contribuabil numai în condițiile în care acest lucru este solicitat în scris de către organele de inspectie fiscală.

În condițiile în care societatea prin punctul de vedere exprimat vine și completează dosarul preturilor de transfer cu date și informații noi, date ce nu au fost înscrise inițial în dosarul preturilor de transfer prezentat la control, fără ca la baza acestui demers să detină și o solicitare venită din partea organelor de inspectie fiscală, rezultă că în mod corect aceste date nu au fost luate în considerare.

Fata de cele mai sus prezentate se propune respingerea contestației formulate de S.C. x S.R.L. ca fiind neîtemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de 841.818 lei.

► REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT SUPPLEMENTAR ÎN SUMĂ DE X LEI

Cu privire la acest aspect, la control au fost constatate următoarele erori de calcul și declarare al acestui impozit, respectiv: an x cu suma de x lei, an x cu suma de (-x lei) și an x cu suma de (-x) lei.

Baza legală a fost dată de prevederile art. 102 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ce precizează:

“ART. 102 *Forma și conținutul declarației fiscale [...]*

(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”

În fapt, prin Decizia contestată organele fiscale din cadrul A.J.F.P. x au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în sumă de x lei, reprezentând impozit pe profit, ca urmare a completării în mod eronat a declarațiilor specifice privind acest impozit.

Prin contestația formulată, societatea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și art. 276 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație contribuabilul trebuia să menționeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a prezentat motivele de fapt și de drept, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, iar în conținutul contestației nu a prezentat argumente cu privire la nelegalitatea constatărilor din actul administrativ fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

De asemenea, se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Deoarece contribuabilul nu probează în niciun fel solicitarea sa, în speță sunt aplicabile prevederile pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere că petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită inițial și ținând cont de cele reținute mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:[...]

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru suma de **x lei** reprezentând impozit pe profit.*

C. REFERITOR LA ACCESORIILE ÎN SUMĂ DE X LEI

* **În fapt**, prin *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x* emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x au stabilit în sarcina societății contestatoare, obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de x lei reprezentând impozit pe profit.

Împotriva acestei decizii contribuabilul a depus contestație, care a fost analizată la lit. A și lit. B din prezenta decizie de soluționare, organul de soluționare a contestațiilor dispunând respingerea contestației pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar la control ca fiind neîntemeiată pentru suma de **x lei** și nemotivată pentru suma de **x lei**.

Organele fiscale din cadrul A.J.F.P. x- Serviciul evidență pe plătitori persoane juridice au stabilit în sarcina contestatorului:

- prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere x**, accesorii în sumă totală de **x lei** ce decurg din neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar la inspecția fiscală și accesorii în sumă de **x lei** aferente Vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, Contribuției individuale de asigurari sociale reținută de la asigurați și Contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, stabilite prin declarații de impunere depuse de societate la organul fiscal competent și neachitate la termen.

- prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. x**, accesorii în suma totală de **x lei** ce decurg din nedeclararea obligațiilor fiscale principale sau declararea lor incorectă și stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere.

* Societatea comercială contestă obligațiile fiscale accesorii stabilite prin **Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii x**, pentru suma de **x lei**, solicitând anularea acestora.

Prin contestația înaintată societatea aduce drept argument cu privire la accesoriile contestate faptul că menținerea obligației de plată în suma de **x lei**, sumă ce cuprinde și accesoriile contestate, are drept consecință riscul de intrare în faliment a societății.

Totodată, societatea arată că în acest caz nu există o optimizare fiscală, nu s-a produs o transferare a bazei de impozitare în altă țară, astfel că prin operarea de ajustări organul fiscal nu face decât să transfere baza de impozitare de la un contribuabil la altul, ce conduce la perceperea de accesorii în mod nejustificat. Precizăm că societatea nu a contestat modalitatea de calcul a accesoriilor.

► Potrivit **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere x**, emisă de A.J.F.P. x în baza prevederilor art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 pentru **S.C. x S.R.L.** din oraș x, județul x, au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă totală de **x lei** (**x lei** dobânzi + **x lei** penalități de întârziere) astfel:

- **x lei** – accesorii aferente impozitului pe profit (**x**), calculate pentru perioada **x-x** ce au drept document prin care s-a individualizat suma de plată **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **nr. x**,

- **x lei** – accesorii aferente Varsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate (**x**), calculate pentru perioada **x – x** și care au fost individualizate prin **Declarația cod x nr. x**,

- **x lei** – accesorii aferente Contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați (**x**), calculate pentru perioada **x – x** și au fost individualizate prin **Declarația x**

- **x lei** – accesorii aferente Contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (**x**), calculate pentru perioada **x – x** și au fost individualizate prin **Declarația cod 112 nr. x**.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare la data nașterii obligațiilor fiscale și până la data de 31.12.2015, astfel:

"Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]

Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale [...]."

- **Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare începând cu data de 01.01.2016, astfel:

"ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

ART. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...]

ART. 176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător [...]

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Așa cum am precizat, prin prezenta decizie de soluționare a contestației formulată de societatea comercială, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei și ca nemotivată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei rezultat din erori de calcul și declarare (x).

Aferent anului fiscal x au fost stabilite obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de x lei, din care x lei din erori de calcul și declarare.

Din analiza dosarului contestației rezultă că au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei aferent anului fiscal x.

Astfel, raportat la anexa la decizia de calcul accesoriilor nr. x contestată, în care a fost înscris modul de calcul al accesoriilor creanței în suma de x lei (pe zile de întârziere și cote aplicate), organul de soluționare a contestației a procedat la delimitarea, în baza acest calcul, al obligațiilor accesoriilor aferente creanței în sumă de x lei.

În urma acestui calcul, aferent creanței în sumă de x lei s-au stabilit obligații fiscale accesoriile în sumă totală de x lei (x).

Fată de cele mai sus prezentate, rezultă că aferent debitului principal reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar la control, per total, accesoriile se compun din:

- **x lei** (x) aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată,
- **x lei** (x) aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru care s-a respins contestația ca nemotivată.

Conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", precum și prevederilor art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, societatea comercială datorează și accesoriile pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit stabilite suplimentar la inspecția fiscală, calculate începând cu termenul de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, drept pentru care, având în vedere și motivele invocate în contestație, se va respinge contestația ca **neîntemeiată** pentru accesoriile în sumă totală de **x lei** și ca **nemotivată** pentru accesoriile în sumă totală de **x lei**.

În ceea ce privește diferența de x lei (x), reprezentând accesoriile pentru neplata la termenul legal a debitelor ce au drept document prin care s-a individualizat suma de plată Declarații de impunere depuse de către societate la organul fiscal competent, având în vedere că societatea contestatoare nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită inițial, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, anterior citate la pct. B din prezenta decizie de soluționare **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru suma de **x lei** (x lei dobânzi + x lei penalități de întârziere).

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială datorează dobânzile și penalitățile de întârziere contestate în sumă de x lei.

În consecință, rezumând cele mai sus prezentate, se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei de calcul accesorii nr. x ca fiind:

- **neîntemeiată** pentru accesoriile în suma totală de x (x),
- **nemotivată** pentru accesoriile în suma totală de x (x).

► Potrivit **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. x**, emisă de A.J.F.P.x în baza prevederilor art. 98 lit. c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 pentru **S.C. x S.R.L.** din oraș x, au fost calculate penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă de x lei, calculate pentru perioada x – x și care au fost individualizate prin **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice x

În drept, sunt aplicabile prevederile **Legii nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare începând cu data de 01.01.2016, care precizează:

“ART. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere [...].”

Fată de prevederile legale mai sus citate, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, cum este cazul de față, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*" și având în vedere prevederile legale mai sus citate și situația de fapt prezentată, rezultă că societatea contestatoare datorează și accesoriile în sumă de x lei aferente obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru sumă de x lei.

► Referitor la argumentele aduse în susținere, potrivit cărora:

- prin menținerea obligațiilor de plată stabilite la control, inclusiv accesoriile, există riscul ca societatea să intre în faliment,
- nu există o optimizare fiscală, nu s-a produs o transferare a bazei de impozitare în altă țară, prin operarea de ajustări organul fiscal nu face decât să transfere baza de impozitare de la un contribuabil la altul, ce conduce la perceperea de accesorii în mod nejustificat, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele fiscale competente au făcut aplicare voința legiuitorului, aplicând întocmai prevederile legale stipulate de legislația fiscală.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. x S.R.L.** din oraș x, județul x, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. x și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. x* emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x în conformitate cu prevederile art.

D E C I D E:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozitul pe profit,
- x lei accesorii aferente impozitului pe profit.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozitul pe profit,
- x lei accesorii aferente impozitului pe profit,
- 7x lei accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, contribuției individuală de asigurari sociale reținută de la asigurați și contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

AVIZAT SEF S.S.C.2

X

ÎNTOCMIT

X

DIRECTOR GENERAL

X