

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI**

**DECIZIA NR. 91**  
**din 14.12.2012**

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. L S.R.L. din Botosani**,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani  
sub nr. I/...../13.11.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J.- a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, prin adresa inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/...../13.11.2012 asupra contestatiei formulata de **S.C. L S.R.L. din Botosani**, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT ..../28.09.2012, privind suma totala de ..... lei reprezentand:

- ..... lei impozit pe profit;
- ..... lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Petenta mai contesta si Raportul de inspectie fiscala nr.F-BT ..../28.09.2012.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani , constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a). din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea contestatiei. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**I. S.C. L S.R.L.** contesta suma totala de ..... lei motivand urmatoarele:

Organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de metoda de prezentare a preturilor de transfer adoptata de catre societate chiar daca metoda prezinta toate informatiile necesare analizei corectitudinii acesteia, in dosarul preturilor de transfer fiind incluse toate informatiile prevazute de Ordinul 222/08.02.2008.

In conformitate cu art.3 din Anexa nr.3 a Ordinului M.F. nr.222/08.02.2008 in cazul in care organul fiscal ar fi considerat incomplet dosarul preturilor de transfer, acesta nu putea adopta o alta metoda, acestea avand posibilitatea estimarii preturilor de transfer prin aceeasi metoda a compararii preturilor.

Fundamentarea dosarului preturilor de transfer a avut la baza metoda compararii preturilor cu tranzactii ale companiilor neafiliate din Turcia si China. In cadrul acestei metode petenta a procedat la compararea cu preturi ale altor entitati neafiliate , nefiind obligatorie prezentarea unei marje pe profit atata timp cat preturile comparabile sunt stabilite pe baza cererii si ofertei si sunt preturi de piata.

Petenta mai sustine ca tarifele de procesare utilizate in calculul preturilor sunt tarife mai mari decat cele practicate de companiile neafiliate ale societatii si considera ca afirmatiile organelor de inspectie fiscala precum ca societatea nu a

prezentat o analiza a formarii pretului este nejustificata. In cadrul dosarului preturilor de transfer societatea a prezentat o analiza a preturilor practicate de catre companii neafiliate din Turcia si China.

Contestatoarea mai sustine ca:

-nu se fundamenteaza reconsiderarea evidentelor deoarece rezultatul obtinut nu dovedeste ca veniturile retratate ar reflecta preturile de piata ale produselor practicate de alte entitati prin raportare la tranzactii comparabile necontrolate;

-nu se cunoaste daca prin ajustarea costurilor cu marjele de profit rezultate din esantionul prezentat, pretul de piata obtinut este determinat prin raportarea la tranzactii comerciale necontrolate;

-metoda de comparare utilizata de organele de control nu corespunde cu prevederile punctului 26 din Normele metodologice pentru aplicarea art.11;

-in fundamentarea utilizarii metodei cost plus organul fiscal nu a avut in vedere elementele prevazute la pct.32 si 33 din Nomele metodologice date in aplicarea articolului 11 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

-in utilizarea metodei cost plus esantionul de firme utilizat pentru estimare nu este un esantion omogen care sa reflecte marja de profit medie a domeniului de activitate;

-metoda cost plus nu este o metoda adecvata societatii deoarece in perioada 2008-2011 aceasta a trecut printr-o perioada de restructurare, numarul de salariati diminuandu-se de la 183 la 17;

-in cadrul esantionului utilizat de catre organele de inspectie fiscala sunt incluse societati cu un numar de pana la 60 de salariati

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT ...../28.09.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../28.09.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a stabilit urmatoarele:

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca ponderea cea mai mare din totalul veniturilor realizate de societate o detin livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate catre ... S.R.L. ITALIA si S.C. D S.R.L., firme cu care societatea verificata are relatii de afiliere, solicitandu-se in acest sens intocmirea dosarului preturilor de transfer.

La data controlului societatea nu mai desfasura activitate de productie, toata activitatea fiind transferata catre societatea afiliata S.C. D S.R.L.

Societatea a intocmit dosarul preturilor de transfer fara insa a prezenta o analiza a formarii preturilor din care sa rezulte o marja de profit. Preturile practicate de societate au condus la sfarsitul anului 2011 la o pierdere fiscala de ..... lei.

Din analiza dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au constatat ca singurele argumente in sustinerea preturilor practicate sunt ca acestea sunt in baza contractelor si acordurilor incheiate cu A Italia, fara ca societatea sa faca o analiza comparativa concreta cu preturile practicate de companii neafiliate societatii verificate. Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca dosarul preturilor de transfer nu este complet si nu reflecta obiectiv realitatea preturilor practicate in tranzactiile cu persoanele afiliate.

Avand in vedere pierderea fiscala cumulata la sfarsitul perioadei fiscale verificate, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea tranzactiilor, alegand metoda cost-plus pentru a determina veniturile reale ale societatii fara a influenta cheltuielile de exploatare inregistrate. Organele de inspectie fiscala au ales aceasta metoda intrucat se obtine o estimare a marjei de profit brut pe care ar obtine-o societatea daca ar fi avut loc tranzactii similare necontrolate, intre companii independente.

Marja de comparare s-a realizat asupra ponderii profitului brut din totalul cifrei de afaceri, fiind identificate cinci societati din Romania cu acelasi profil de activitate, si anume:

- S.C. R S.R.L.-CUI
- S.C. U S.R.L. -CUI ;
- S.C. I S.R.L.-CUI .....
- S.C. M S.R.L. -CUI .....
- S.C. T S.A.-CUI .....

Esantionul de firme utilizat pentru estimare a fost stabilit in mod obiectiv in baza rezultatelor obtinute din aplicatia ORBIS, utilizata de Ministerul Finantelor Publice si singura aplicatie agreata de OCDE. Astfel, s-au stabilit trei criterii de selectie:

- pana la 200 de angajati;
- cifra de afaceri intre 1.000.000-15.000.000 euro;
- total active intre 1.000.000-5.000.000 euro.

Prin aceasta selectie au rezultat opt firme, dintre acestea fiind eliminate S.C. C S.R.L. si S.C. F S.A., acestea avand ca obiect principal de activitate CAEN 4641, respectiv 1413 si S.C. T S.R.L. care nu a desfasurat activitate in perioada necesara pentru estimare.

Organele de inspectie fiscala au calculat ponderea profitului brut din totalul cifrei de afaceri pentru anii 2008, 2009 si 2010 pentru fiecare societate din cele selectate, eliminand valorile de minim si de maxim si calculand media aritmetica pentru valorile ramase. Din calculul efectuat a rezultat o marja a profitului de 0,85% pentru anul 2009, 0,42% pentru anul 2010 si 8,05% pentru anul 2011. Organele de inspectie fiscala au determinat nivelul veniturilor pe care ar fi trebuit sa le realizeze societatea pentru a ajunge la marja de profit stabilita. Avand in vedere ca cheltuielile sunt integral deductibile, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri suplimentare pentru perioada verificata in suma totala de ..... lei si un impozit pe profit suplimentar in suma de ..... lei.

Pentru diferentele constatate organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi in suma de ..... lei si penalitati in suma de ..... lei.

Prin referatul de inaintare, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

**1. Referitor la suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, Directia Generala a Finantelor Publice Judeteană Botosani , prin Compartimentul solutionare contestatii, este legal investita sa se pronunte daca in mod legal au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in sarcina contestatoarei, la analizarea pretului de transfer aferent tranzactiilor dintre societatea contestatoare si persoanele afiliate, organele de inspectie fiscala folosind alta metoda de comparare decat cea prezentata de societate in dosarul preturilor de transfer.**

**In fapt**, in perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a livrat produse si a prestat servicii catre A S.R.L. ITALIA si S.C. D S.R.L., firme cu care societatea verificata are relatii de afiliere, iar asa cum s-au prezentat prin Raportul de inspectie fiscala, acestea sunt tranzactii intre persoane afiliate, iar pretul la care se transfera bunurile in cadrul tranzactiilor dintre persoane afiliate **reprezinta pret de transfer**.

Ca urmare a solicitarii organului de inspectie fiscala societatea a prezentat dosarul preturilor de transfer din care rezulta ca la determinarea preturilor de transfer s-a ales metoda de comparare a preturilor.

Organul de inspectie fiscala nu si-a insusit aceasta metoda astfel ca acestea au procedat la determinarea veniturilor reale ale contestatoarei, fara a influenta cheltuielile de exploatare inregistrate, utilizand metoda cost plus în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare, art.3, alin.2 si art.11 sin Ordinul 222/08.02.2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer si Ghidul OECD pentru preturile de transfer.

Ca urmare a recalcularii pretului de transfer prin metoda cost plus, organul de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de impozit pe profit datorata bugetului consolidat in suma de ..... lei.

In sustinerea cauzei societatea argumenteaza ca: „s-a procedat la compararea cu preturi ale altor entitati neafiliate nefiind obligatorie prezentarea unei marje pe profit atata timp cat preturile comparabile sunt stabilite pe baza cererii si ofertei si sunt preturi de piata”

De asemenea, societatea invoca faptul ca: “societatea L S.R.L. a prezentat o analiza a preturilor practicate de catre companii neafiliate din Turcia si China.”

**In drept**, art.19 alin.1 si alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile perioadei de referinta, prevede ca:

**“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]**

**(5) Tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere, potrivit cauia tranzactiile intre persoanele afiliate se efectueaza in conditiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.”**

Potrivit art.11 alin.2 din acelasi act normativ:

**“ In cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmatoarele metode:**

a) metoda compararii preturilor, prin care pretul de piata se stabileste pe baza preturilor platite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile catre persoane independente;

**b) metoda cost-plus, prin care pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare;**

c) metoda pretului de revânzare, prin care pretul de piata se stabileste pe baza pretului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului si o marja de profit;

d) orice alta metoda recunoscuta în liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica.”

Conform prevederilor pct.22, 23, 24, 25, 28 si 32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“ Autoritatile fiscale din Romania pot, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate, sa reconsidere evidentele persoanei afiliate din Romania, in scopul examinarii fiscale, daca in urma relatiilor speciale dintre persoana afiliata romana si cea straina aceste evidente nu reflecta profiturile reale impozabile ce provin din Romania. Nu se efectueaza reconsiderarea evidentelor**

persoanelor afiliate atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termeni comerciali de piata libera, precum si in cazul tranzactiilor intre persoane juridice romane afiliate. **Reconsiderarea evidentelor se refera la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate.** Reconsiderarea evidentelor persoanelor afiliate nu se efectueaza atunci cand tranzactiile dintre asemenea persoane au loc in termenii comerciali de piata libera, respectiv ca tranzactii intre persoane independente.[...]

**Autoritatile stabilesc pretul de piata al acestor tranzactii aplicand metoda utilizata de catre contribuabil, cu exceptia cazurilor in care prin metoda utilizata nu se reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate in cazul tranzactiei. In acest caz, autoritatile fiscale vor aplica cea mai adecvata dintre metodele prevazute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.**

**23. La estimarea pretului de piata al tranzactiilor se poate utiliza una dintre urmatoarele metode:**

- a) metoda compararii preturilor;
- b) metoda cost-plus;**
- c) metoda pretului de revânzare;
- d) orice alta metoda recunoscuta în liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica.

**24. In termeni generali, pretul de piata este determinat prin raportarea la tranzactii comparabile necontrolate. O tranzactie este necontrolata daca se desfasoara intre persoane independente. [...]**

**25. Metoda compararii preturilor**

**Determinarea pretului de piata are la baza comparatia pretului tranzactiei analizate cu preturile practicate de alte entitati independente de aceasta, atunci cand sunt vandute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, marfuri sau servicii intre persoane afiliate, pretul de piata este acel pret pe care l-ar fi convenit persoane independente, in conditiile existente pe piete, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de marfuri identice ori similare, in cantitati comparabile, in acelasi punct din lantul de productie si de distributie si in conditii comparabile de livrare si de plata. In acest sens, pentru stabilirea valorii de piata se poate recurge la:**

**a) compararea preturilor convenite intre persoane afiliate cu preturile convenite in relatiile cu persoane independente, pentru tranzactii comparabile (compararea interna a preturilor);**

**b) compararea preturilor convenite intre persoane independente, pentru tranzactii comparabile (compararea externa a preturilor).**

**Pentru aplicarea metodei compararii preturilor, pretul de piata al tranzactiei este determinat prin compararea pretului de vanzare al marfurilor si serviciilor identice sau similare, vandute in cantitati comparabile, cu pretul de vanzare al marfurilor si al serviciilor supuse evaluarii. In cazul in care cantitatile nu sunt comparabile se utilizeaza pretul de vanzare pentru marfurile si serviciile identice sau similare, vandute in cantitati diferite. Pentru aceasta, pretul de vanzare se corecteaza cu diferentele in plus sau in minus care ar putea fi determinate de diferenta de cantitate.**

**28. În sensul art. 11 alin.(2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica se înțelege metoda marjei nete si metoda împartirii profitului.”**

**32. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate se foloseste una dintre metodele prevazute mai sus. In vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au in vedere urmatoarele elemente:**

**a) metoda care se apropie cel mai mult de imprejurarile in care sunt stabilite preturile supuse liberei concurente pe pietele comparabile din punct de vedere comercial;**

**b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din functionarea efectiva a persoanelor afiliate, implicate in tranzactii supuse liberei concurente;**

**c) gradul de precizie cu care se pot face ajustari in vederea obtinerii comparabilitatii;**

**d) circumstantele cazului individual;**

**e) activitatile desfasurate efectiv de diferitele persoane afiliate;**

**f) metoda folosita trebuie sa corespunda imprejurarilor date ale pietei si ale activitatii contribuabilului;**

**g) documentatia care poate fi pusa la dispozitie de catre contribuabil.”**

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere, respectiv in conditiile stabilite sau impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.

Preturile de transfer sunt preturile la care o companie transfera bunuri si proprietati sau presteaza servicii catre companii afiliate.

Analizarea tranzactiilor intre persoane afiliate se datoreaza asa numitei practici de "*transfer al preturilor*", practica care consta in efectuarea de tranzactii la preturi "*speciale*" si/sau in conditii speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare si la alterarea taxelor si impozitelor datorate.

Principalul obiectiv in evaluarea preturilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor preturi artificiale provenite din transferul profitului in tari cu taxare redusa. Codul fiscal stipuleaza obligativitatea elaborarii dosarului la cerere, de catre contribuabilii care desfasoara tranzactii cu parti afiliate, pentru a demonstra ca preturile sunt preturi de piata comparate cu preturile produselor si serviciilor cu aceleasi caracteristici.

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

Astfel, așa cum prevede art.11 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea pretului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele precum și "*orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*"

Astfel, în conformitate cu prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "**Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.**"

Ca urmare, avand in vedere cele de mai sus, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevazute metodele de estimare a pretului de piata al unor astfel de tranzactii printre acestea regasindu-se si metoda cost plus prezentata de organele de inspectie fiscala.

Conform pct.26 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

**“26. Metoda cost-plus**

***Pentru determinarea pretului pietei, metoda se bazeaza pe majorarea costurilor principale cu o marja de profit corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru aceasta metoda, in cazul transferului de marfuri sau de servicii intre persoane afiliate, este reprezentat de costurile producatorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeaasi metoda de calcul pe care persoana care face transferul isi bazeaza si politica de stabilire a preturilor fata de persoane independente. Suma care se adauga la costul astfel stabilit va avea in vedere o marja de profit care este corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului. In acest caz, pretul de piata al tranzactiei controlate reprezinta rezultatul adaugarii profitului la costurile de mai sus. In cazul in care marfurile sau serviciile sunt transferate printr-un numar de persoane afiliate, aceasta metoda urmeaza sa fie aplicata separat pentru fiecare stadiu, luandu-se in considerare rolul si activitatile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului intr-o tranzactie controlata va fi stabilit in mod corespunzator prin referinta la costul plus profitul aceluasi furnizor in comparatie cu tranzactiile necontrolate. In completare, metoda care poate fi folosita este costul plus profitul care a fost castigat in tranzactii comparabile de catre o persoana independenta. “***

Prin urmare, metoda cost plus de stabilire a pretului de piata se bazeaza pe majorarea costurilor principale cu o marja de profit corespunzatoare domeniului de activitate al contribuabilului, punctul de plecare pentru aceasta metoda, in cazul transferului de marfuri sau de servicii intre persoane afiliate, este reprezentat de costurile producatorului sau ale furnizorului de servicii.

Din interpretarea textului de lege mentionat rezulta ca estimarea prin metoda cost plus se efectueaza prin adaugarea profitului la costurile stabilite.

Avand in vedere documentele de la dosarul cauzei se retine ca starea fiscala a contribuabilului atesta faptul ca a inregistrat pierderi consecutive, la sfarsitul anului 2011 acesta inregistrand o pierdere fiscala in suma de ..... lei. La art.1.52 din Ghidul OCDE pentru Preturile de transfer este stipulat:

***“Cand o companie afiliata realizeaza in mod consecvent pierderi, in timp ce grupul MNE in ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiza speciala a elementelor de preturi de transfer. Desigur, companiile afiliate, la fel ca si companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorita costurilor masive de inceput, conditiilor economice nefavorabile, ineficientei, fie datorita altor motive economice legitime. Totusi, o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizeaza pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu“*** iar la pct.1.3 din acelasi ghid se prevede:

***“Atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat, obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate. De aceea, tarile membre OECD au decis ca, in scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa***

**cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de brat. Tarile membre OECD considera ca o ajustare corespunzatoare se obtine prin stabilirea conditiilor pentru relatiile comerciale si financiare pe care ele anticipeaza ca le vor identifica intre companii independente in tranzactii asemanatoare, in circumstante asemanatoare.”**

Astfel, pretul de piata in cadrul tranzactiilor desfasurate intre persoane afiliate este reprezentat de rezultatul adaugarii profitului la costurile inregistrate de societatea comerciala prestatoare a serviciilor.

Conform prevederilor art.60 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la interogarea bazei de date ORBIS pentru a determina daca preturile de transfer prezentate de contribuabil se afla în cadrul lungimii de brat, respectiv la pret de piata, asa cum este definit “principiul lungimii de brat” în Ghidul OECD pentru preturi de transfer pentru companii multinationale si administratii fiscale.

La art.2 din Anexa nr.1 “ Dosarul preturilor de transfer” la Ordinul M.E.F.-A.N.A.F. nr. 222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, se prevede:

**“ 2. – (1) Marja de comparare reprezinta intervalul de valori ale pretului sau profitului aferente tranzactiilor comparabile între companii comparabile independente.**

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

**(3) În conditiile în care contravaloarea pretului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsa în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabileste valoarea mediana ca fiind pretul de transfer la pret de piata. Valoarea mediana reprezinta acea valoare care se regaseste la mijlocul intervalului de comparare.**

**(4) Daca nu se poate identifica valoarea mediana, se face media aritmetica a celor doua valori de mijloc ale intervalului de comparare.**

**(5) Analiza comparativa va avea în vedere criteriile teritoriale în urmatoarea ordine: national, Uniunea Europeana, internatioanal”**

Din analiza dosarului preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au constatat ca singurele argumente in sustinerea preturilor practicate sunt ca acestea sunt in baza contractelor si acordurilor incheiate cu A Italia, fara ca societatea sa faca o analiza comparativa concreta cu preturile practicate de companii neafiliate societatii verificate. Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea tranzactiilor, alegand metoda cost-plus pentru a determina veniturile reale ale societatii fara a influenta cheltuielile de exploatare inregistrate

Marja de comparare s-a realizat asupra ponderii profitului brut din totalul cifrei de afaceri, fiind identificate cinci societati din Romania cu acelasi profil de activitate, si anume:

- S.C. R S.R.L.-CUI .....
- S.C. U S.R.L. -CUI .....
- S.C. I S.R.L.-CUI .....
- S.C. M S.R.L. -CUI .....
- S.C. T S.A.-CUI .....

Esantionul de firme utilizat pentru estimare a fost stabilit in mod obiectiv in baza rezultatelor obtinute din aplicatia ORBIS, utilizata de Ministerul Finatelor Publice si singura aplicatie agreata de OCDE. Astfel, s-au stabilit trei criterii de selectie:

- pana la 200 de angajati;



-cifra de afaceri între 1.000.000-15.000.000 euro;

-total active între 1.000.000-5.000.000 euro.

Prin această selecție au rezultat opt firme, dintre acestea fiind eliminate S.C. C S.R.L. și S.C. F S.A., acestea având ca obiect principal de activitate CAEN 4641, respectiv 1413 și S.C. T S.R.L. care nu a desfășurat activitate în perioada necesară pentru estimare.

Organele de inspecție fiscală au calculat ponderea profitului brut din totalul cifrei de afaceri pentru anii 2008, 2009 și 2010 pentru fiecare societate din cele selectate, eliminând valorile de minim și de maxim și calculând media aritmetică pentru valorile rămase. Din calculul efectuat a rezultat o marjă a profitului de 0,85% pentru anul 2009, 0,42% pentru anul 2010 și 8,05% pentru anul 2011.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au majorat veniturile societății comerciale contestatoare cu suma totală de ..... lei, ca urmare a tranzacțiilor derulate între această și societățile afiliate, prin stabilirea pretului de piață al tranzacțiilor pe baza metodei cost plus.

Nu pot fi reținute în soluționarea contestației motivațiile invocate de petentă în susținerea acesteia întrucât în baza de date aflată la dispoziția A.N.A.F. (ORBIS) nu se regăsesc informații cu privire la costul bunurilor vândute pentru niciuna din companiile selectate în cadrul analizei de comparabilitate. De asemenea, motivațiile petentei nu sunt susținute cu dovezi din care să reiasă o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor S.C. L S.R.L. aplicând metoda cost plus și în consecință au determinat impozit pe profit suplimentar în suma de ..... lei, atâta timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice aplicarea metodei comparării prețurilor în determinarea prețurilor de transfer, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează: “**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**” coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: “**Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat**” și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. L S.R.L. pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

**2. În ceea ce privește suma de ..... lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit**, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-BT ...../28.09.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principale**”

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. L S.R.L. pentru suma de ..... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, se va respinge contestația și pentru suma de ..... lei reprezentând accesorii aferente acestuia.

**3. Referitor la contestația formulată împotriva raportului de inspecție fiscală nr.F-BT ...../2.09.2012, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P.J. Botosani se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală nu reprezintă act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.**

**In drept**, art.205 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca: **"impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii"**. Conform art. 110 alin.(3) : **"titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala"**, aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): **"drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal"**. In intelesul art. 41 **"actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale"**.

De asemenea, art. 85 alin (1) prevede ca: **"impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:... prin decizie emisa de organul fiscal..."**, in conditiile art.109(2): **"Raportul de inspectie fiscala se întocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatările în legatura cu perioadele si obligatiile fiscale verificate" si ale art.109 alin.(3): "Raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii: a) deciziei de impunere, pentru diferente de obligatii fiscale aferente perioadelor verificate;"** decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art.205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca: **"decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere"**, iar art. 88 prevede ca: **"sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:**

**a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituirii de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;**

**b) deciziile referitoare la bazele de impunere;**

**c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;**

**e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere."**

Potrivit art.209 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: **"contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitia de masuri , precum si impotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:**

**a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile indreptate impotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala"**.

**In fapt**, S.C. L S.R.L. contesta raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../28.09.2012 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau raportul de inspectie fiscala nr.F-BT ..../28.09.2012 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat. Insa, la pct. 5 al Deciziei de impunere nr. F-BT

.../28.09.2012 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../28.09.2012, se prevede ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca contestatoarea a fost informata in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la contestarea unui act administrativ fiscal.

Intrucat petenta a formulat contestatie si impotriva raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../28.09.2012 , si avand in vedere ca decizia reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007,cu modificarile si completarile ulterioare, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 207 alin.(1); 209 alin.(1) lit. a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 alin.(1); 217 alin.(1) si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

### **DECIDE:**

**Art.1.** Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de S.C. L S.R.L. Botosani impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-BT .../28.09.2012 pentru suma totala de ..... lei reprezentand:

-..... lei impozit pe profit;

-..... lei accesorii aferente impozitului pe profit.

**Art.2.** Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata de S.C. L S.R.L. impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../28.09.2012.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**