

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

DECIZIA nr. 1574 din 21 iulie 2016

Cu adresa nr. / 2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești sub nr. / 2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 2016* emisă de A.J.F.P. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2016.

Obiectul contestației îl constituie suma de lei reprezentând diminuare pierdere fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut la art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] Prin prezenta contestație Societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește aspectele detaliate în petitul contestației. [...]

2.1. Cheltuieli cu serviciile de management în sumă de lei [...]

2.1.1. Argumentele reținute de organele de control în Raportul de inspecție fiscală

Organele de inspecție fiscală au considerat că Societatea nu avea dreptul să deducă cheltuielile cu serviciile de management în sumă de lei aferente facturilor emise de R.F. Danemarca în perioada 2010-2014, [...].

2.1.2. Societatea are dreptul să deducă cheltuielile cu serviciile de management în sumă de lei facturate de RF

În cele ce urmează vom demonstra că abordarea inspectorilor fiscali de a nu recunoaște deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de management înregistrate de Societate este netemeinică și nelegală.

(i) Cheltuielile cu serviciile înregistrate de societate îndeplinesc condițiile de deductibilitate cerute de Codul fiscal 2003 și Normele sale de aplicare și anume:

- Îndeplinesc criteriul general de deductibilitate prevăzut la art.21, alin. (1) din Codul fiscal 2003 [...]

- Îndeplinesc condițiile cumulative menționate de pct. 48 din Normele de aplicare a art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal 2003 [...]

Cheltuielile înregistrate de Societate aferente facturilor emise de RF în perioada 2010-2014 sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din vânzarea cerealelor și sunt necesare pentru desfășurarea corespunzătoare a activității Societății. Considerăm că necesitatea prestării serviciilor trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale. În consecință, îndeplinirea condițiilor de deductibilitate referitoare la efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile și necesitatea efectuării acestor cheltuieli va fi demonstrată în cele ce urmează prin însăși natura activităților efectuate de RF în beneficiul Societății, care este în acord cu specificul activității desfășurate de Societate (prezentat mai jos). [...]

Conform obiectului contractului de prestări servicii nr..... / 2009 încheiat între RF și Societate precum și a anexelor la facturile emise de RF (prezentate în Anexa nr.3), societatea daneză a prestat pentru Societate următoarele categorii de servicii: asistență și instruire privind producția, asistență pentru recoltare și arat, asistență privind raportarea labank Germania, asistență în elaborarea rapoartelor financiare, asistență în control și sprijin în domeniul managementului.

Precizăm faptul că serviciile facturate de RF au fost prestate de RF prin intermediul dnilor H.P., S.A. și E.J., care au calitatea de angajați ai RF și sunt remunerați de RF, nu de Societate.

[...] Precizăm faptul că serviciile RF au fost prestate de reprezentanții RF fie în România fie în Danemarca (în funcție de specificul activităților efectuate).

De asemenea, precizăm faptul că activitățile desfășurate de RF pentru Societate nu s-au suprapus peste activitățile desfășurate pentru Societate de J Development SRL și J Management SRL, serviciile prestate de către

acești doi prestatori constând în activități legate de achizițiile de terenuri (redactare și încheiere contracte pentru achiziția de terenuri, identificare și înscriere în cartea funciară).

Prestarea efectivă a serviciilor de către RF este demonstrată de Societate prin corespondența purtată cu reprezentanții RF care au prestat serviciile, prin rapoarte, tabele, situații centralizatoare (prezentate în Anexa nr.3). Precizăm faptul că în timpul inspecției fiscale reprezentanții Societății au menționat inspectorilor fiscali faptul că pentru fiecare activitate menționată în Anexele la facturi (prezentate inspectorilor în timpul inspecției fiscale) Societatea deține documente care dovedesc prestarea efectivă a serviciilor de către RF, păstrate pe suport electronic. [...]

2.2. Ajustarea cheltuielilor de exploatare în sumă de lei, efectuată de organele de control fiscal, în urma analizei dosarului prețurilor de transfer [...]

2.2.2. Ajustarea efectuată de organele de control fiscal nu are un fundament legal

După cum a fost menționat și în Punctul de vedere transmis de Societate către organele fiscale în data de2015 (Anexa nr.4), selectarea în baza de date Amadeus a societăților comparabile incluse în analiza de comparabilitate din Dosar a fost efectuată de Societate în data de 2016, pe piața din România (update, versiune soft din2006).

În urma acestei strategii de căutare, societățile din eșantion (menționate în Anexa nr.6 la Dosar) au fost selectate prin aplicarea celui mai restrictiv indicator de independență A+. Acest criteriu a fost aplicat și pentru cele 9 societăți considerate a nu fi independente de inspectorii fiscali (respectiv A SRL, B SRL, C SRL, D SRL, E SRL, F SRL, G SRL, H SRL, I SRL).

Cu privire la indicatorul de independență A+, precizăm faptul că societățile "A" sunt independente. [...]

Simplul fapt că un administrator al unei societăți din eșantionul selectat de Societate este administrator și într-o societate terță nu demonstrează faptul că respectiva persoană controlează în mod efectiv cele două societăți. [...]

Precizăm faptul că, din punct de vedere fiscal, o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere factic cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/personalul de conducere, are capacitatea de decizie asupra persoanei juridice vizate. Pentru justificarea controlului exercitat în mod efectiv sunt luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, drepturile atribuite prin: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii. [...]

În consecință, în baza argumentelor prezentate mai sus, considerăm că nu există nicio bază legală pentru ca organele de control fiscal să ajusteze cheltuielile operaționale ale Societății cu suma de lei. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016 încheiat de A.J.F.P. la S.C. "....." S.R.L., care a stat la baza emiterii Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din2016, contestate, s-au stabilit următoarele:

"[...] Capitolul III- Constatări fiscale [...]

Anul fiscal 01.10.2010 - 31.12.2010: [...]

- suma de lei reprezintă cheltuieli management fee cu societatea afiliată R.F. Danemarca înregistrate în cont 628.8 conform facturilor din anexa nr. 5 și contractului nr./.....2009. Operatorul economic a justificat aceste facturi de management cu anexe la facturi în limba engleză fără a prezenta alte documente justificative pentru efectuarea efectivă a serviciilor intracomunitare respective. Nu s-a putut stabili dacă serviciul intracomunitar a fost efectuat. Nu reiese din documente cine a efectuat serviciul efectiv. Nu reiese din documente locul efectuării serviciului intracomunitar.

Serviciile trebuiau să fie prestate în fapt. Singura existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece ca regulă generală persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost în fapt efectuate. De asemenea mai menționăm faptul că în perioada verificată mai există și alte contracte pentru servicii de management și administrare prestate în beneficiul SCSRL de alte societăți afiliate cum ar fi SC J Development SRL (pentru perioada septembrie 2009 - 31.12.2014), S.C. J Development Management SRL (ianuarie 2012 - decembrie 2013) care au fost considerate cheltuieli deductibile la control. De asemenea SC H SRL facturează începând cu luna iulie 2014 servicii de administrare fermă. [...]

Urmare a celor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat că au fost încălcate prevederile art.21, alin.(4), lit. f) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, art.21, alin.4, lit. m din Legea 571/2003 [...] și pct.48 din H.G.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal deoarece societatea nu a îndeplinit cumulativ cele trei condiții prevăzute în sensul că "justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru..., studii de fezabilitate, de piață sau alte materiale corespunzătoare" fapt ce nu a putut fi dovedit prin anexele puse la dispoziție.

La analiza acestei cheltuieli s-au avut în vedere și prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 [...].

- suma de lei reprezintă cheltuieli de exploatare de la societăți afiliate ajustate la control conform art.11, alin.2 din Legea nr.571/2003, încălcându-se prevederile art.19, alin.5 din Legea nr. 571/2003 actualizată. Situația privind ajustarea efectuată de organele de control urmare analizei Dosarului prețurilor de transfer în perioada 2010 - 2014 este prezentată în anexa nr. 6. Din această anexă reiese că cheltuiala de exploatare cu afiliați care trebuia ajustată la control era de lei. Întrucât la control în anul 2010 au fost deja considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de la afiliați în sumă de lei (..... de la SC J Development

SRL și de la R.F. Danemarca) s-a ajustat numai diferența în sumă de lei. În capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer sunt tratate detaliat toate aspectele cu privire la relațiile de afiliere. [...]

Anul 2011 [...]

- suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând management fee cu societatea afiliată R.F. Danemarca înregistrate în cont 628.8 conform facturilor anexa nr.5 și contractului nr...../.....2009. [...]

Anul 2012 [...]

- suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând management fee cu societatea afiliată R.F. Danemarca înregistrate în cont 628.8 conform facturilor anexa nr.5 și contractului nr...../.....2009. [...]

Anul 2013 [...]

- suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând management fee cu societatea afiliată R.F. Danemarca înregistrate în cont 628.8 conform facturilor anexa nr.5 și contractului nr...../.....2009. [...]

Anul 2014 [...]

- suma de lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând management fee cu societatea afiliată R.F. Danemarca înregistrate în cont 628.8 conform facturilor anexa nr.5 și contractului nr...../.....2009. [...]

În concluzie pe perioada verificată 01.01.2010 - 31.12.2014 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de lei. [...]

Capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer [...]

În urma analizei dosarului prețurilor de transfer s-a constatat că a fost ales ca indicator economico-financiar adecvat raportul dintre profitul operațional și costuri, respectiv marja netă. S-a constatat că pentru anii 2010 și 2011 marjele nete au avut o valoare mai mică respectiv 3,36% și 5,49%. Societatea a procedat la compararea indicatorului marjei nete înregistrat de SC SRL cu indicatorii similari înregistrați de societăți independente care au profil funcțional similar. Societatea a prezentat la pagina 20 din dosar o captură din baza de date Amadeus din care au fost selectate societățile care au rămas în eșantioanele de calcul. Au fost verificate criteriile de selecție utilizate și acestea sunt favorabile pentru analiza efectuată.

Organele de control prin adresa nr./.....2016 au solicitat Serviciului ... din cadrul AJFP verificarea în baza de date Orbis dacă societățile din eșantioane sunt independente. În urma analizei a rezultat că numai patru societăți din cele folosite în eșantionare ar fi independente (SC X SRL, SC Y SRL, SC Z SRL și SC W SRL) restul fiind societăți la care persoanele care sunt administratori mai dețin funcții de conducere și la alte societăți. [...]

În anexa nr.18 sunt prezentate societățile pe care organele de control nu le consideră independente prin prisma faptului că aceleași persoane participă la conducerea mai multor societăți, acestea fiind sub control comun.

[...] La punctul 5.1.3.4. din dosar se observă faptul că nu a fost făcută selecția manuală a societăților incluse în eșantioanele de comparare din fiecare an cu privire la controlul acestor societăți de către persoane fizice (juridice) care controlează sau care dețin controlul la alte societăți. Această selecție era necesară pentru a respecta prevederile art.7, pct.26 din legea nr. 571/2003 și a elimina eventuala influență generată asupra marjei de profitabilitate înregistrată de societățile luate în analiza comparativă de agentul economic. Rezultatele financiare ale acestor societăți pot fi distorsionate de faptul că sunt controlate de același administrator. Organele de inspecție fiscală susțin din punct de vedere faptic cât și legal prin informațiile de la ONRC (anexăm furnizările de informații de bază de la ONRC) că aceste societăți sunt controlate în comun. Aceste informații sunt publice și puteau fi accesate și de societate.

Organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea intervalului de comparare pentru marja profitului ținând cont numai de cele patru societăți din eșantioane care sunt independente (SC X SRL, SC Y SRL, SC Z SRL și SC W SRL). În anexa nr.6 este prezentat calculul efectuat de organele de inspecție fiscală. Se observă că pentru anul 2010 valoarea marjei nete pentru SC SRL (3,36%) nu se regăsește în intervalul quartilelor 1 și 3, respectiv între 4,61% și 12,03%. Valoarea mediană a intervalului - 5,63% - se stabilește ca fiind prețul de piață. Au fost recalculate cheltuielile de exploatare în funcție de valoarea mediană a marjei nete rezultând suma de lei.

Au fost ajustate cheltuielile de exploatare cu suma de lei, conform art.11, alin.2 din Legea nr.571/2003, încălcându-se prevederile art.19, alin.5 din legea nr.571/2003 actualizată. Situația privind ajustarea efectuată de organele de control urmare analizei Dosarului prețurilor de transfer în perioada 2010 - 2014 este prezentată în anexa nr. 6. Din această anexă reiese că cheltuiala de exploatare cu afiliații care trebuia ajustată la control era de lei. Întrucât la control în anul 2010 au fost deja considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de la afiliați în sumă de lei (..... de la J Development SRL și de la R.F. Danemarca) s-a ajustat numai diferența în sumă de lei. [...]"

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

*** Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016** încheiat de organele de inspecție fiscală aparținând A.J.F.P. la S.C. "....." S.R.L. din, a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit pe perioada 01 ianuarie 2010 - 31 decembrie 2014.

În urma verificării, pierderea fiscală stabilită de societate pentru perioada 01 ianuarie 2010 - 31 decembrie 2014 a fost diminuată cu suma de lei, la inspecția fiscală fiind emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din2016 pentru preluarea diminuării pierderii fiscale în declarația 101 aferentă anului 2015.

Societatea comercială **contestă parțial** măsura de diminuare a pierderii fiscale pentru suma de lei, constituită din:

- lei reprezentând cheltuieli de administrare ("*management fee*") facturate de societatea afiliată R.F. Danemarca, stabilite la inspecția fiscală ca fiind nedeductibile conform art. 21 alin.(4) lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004;

- lei reprezentând cheltuieli de exploatare de la societăți afiliate, ajustate la control conform art.11 alin.(2) și art. 19 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

1) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada analizată societatea comercială a înregistrat în contul contabil 628.8 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" suma totală de lei (..... lei în trim.IV 2010 + lei în anul 2011 + lei în anul 2012 + lei în anul 2013 + lei în anul 2014) reprezentând cheltuieli de administrare ("*management fee*"), în baza facturilor emise de societatea afiliată R.F. Danemarca.

La inspecția fiscală agentul economic a justificat cheltuielile de management cu anexe la facturi întocmite în limba engleză, fără a prezenta alte documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor intracomunitare respective. Din documentele prezentate la inspecția fiscală nu a rezultat cine a efectuat serviciile și locul efectuării serviciilor intracomunitare.

În Raportul de inspecție fiscală se menționează că în perioada verificată mai existau și alte contracte pentru servicii de management și administrare prestate în beneficiul S.C. "....." S.R.L. de către alte societăți afiliate, iar începând cu luna iulie 2014 o altă societate comercială a facturat servicii de administrare fermă, cheltuielile aferente fiind considerate la control ca deductibile fiscal.

Astfel, în baza prevederilor art. 19 alin.(1), art. 21 alin.(4) lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cheltuielile în sumă totală de lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal.

Societatea contestatară susține că este îndeplinit criteriul general de deductibilitate prevăzut la art. 21 alin.(1) din Codul fiscal și sunt îndeplinite și condițiile cumulative menționate de pct. 48 din Normele de aplicare a art. 21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal, astfel:

- cheltuielile sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din vânzarea cerealelor și sunt necesare pentru desfășurarea corespunzătoare a activității societății;

- cheltuielile sunt justificate prin specificul activității societății;

- serviciile facturate de societatea R.F. Danemarca au fost prestate prin intermediul a trei angajați ai acestei societăți, remunerați de societatea din Danemarca și nu de către societatea contestatară, iar locul prestării serviciilor a fost fie în România, fie în Danemarca, în funcție de specificul activităților efectuate;

- activitățile desfășurate de R.F. Danemarca pentru societatea contestatară nu s-au suprapus peste activitățile desfășurate de către S.C. J Development S.R.L. și S.C. J Management S.R.L.;

- prestarea efectivă a serviciilor este demonstrată de societate prin corespondența purtată între reprezentanții R.F. Danemarca care au prestat serviciile, prin rapoarte, tabele, situații centralizatoare.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr./.....2016, S.C. "....." S.R.L. a prezentat în susținerea contestației, în copie, facturi, anexe la facturi, detalierea fiecărei poziții din anexe, documentele specificate în anexă, documente într-o limbă străină, netraduse în limba română.

Legislația în vigoare din perioada verificată prevede următoarele:

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"**Art. 21. - (1)** Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...].

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...]."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G.nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

- referitor la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal:

"**48.** Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii. [...]."

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și actele și documentele anexate dosarului contestației, rezultă următoarele:

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține din constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016 că societatea contestată a înregistrat în perioada 2010 - 2014 cheltuieli deductibile în sumă totală de lei (..... lei în trimestrul IV 2010 + lei în anul 2011 + lei în anul 2012 + lei în anul 2013 + lei în anul 2014) aferent facturilor emise de persoana juridică afiliată R.F. Danemarca, reprezentând "*management fee*".

Facturile au fost emise în baza Contractului de administrare și management nr. din2009 încheiat între S.C. "....." S.R.L. în calitate de client și firma R.F. din Danemarca în calitate de furnizor. Conform Contractului, R.F. furnizează clientului următoarele servicii:

- asistență și instruire privind producția;
- asistență pentru recoltare și arat;
- asistență cu raportarea labank;
- asistență în elaborarea rapoartelor financiare;
- asistență în control;
- sprijin în domeniul managementului.

Conform datelor furnizate de Oficiul Național al Registrului Comerțului, firma R.F. din Danemarca este asociat unic la S.C. "....." S.R.L.. Societatea din România are numiți patru administratori cu puteri depline, respectiv: S.A., E.J., H.D. și B.P..

În contestație se susține că serviciile de administrare și management contractate cu furnizorul R.F. din Danemarca au fost prestate prin intermediul domnilor H.D., S.A. și E.J., care au calitatea de angajați ai firmei R.F. și au fost remunerați de această firmă.

Însă, cele trei persoane fizice enumerate de societatea contestată au în primul rând calitatea de administratori cu puteri depline ai S.C. "....." S.R.L., deciziile de administrare și management aparținând administratorilor societății, serviciile înscrise în Contractul de

administrare și management nr. din2009 fiind deja prestate de către cei trei administratori în virtutea calității pe care o au aceștia la societatea contestată.

De asemenea, în perioada verificată S.C. "....." S.R.L. a avut încheiate contracte de administrare și management și cu alte societăți comerciale afiliate, așa cum rezultă din Dosarul prețurilor de transfer, precum și contracte de consultanță și management încheiate cu societăți comerciale din afara grupului.

Față de cele de mai sus, nu rezultă necesitatea efectuării cheltuielilor înregistrate în baza facturilor emise de persoana juridică afiliată R.F. din Danemarca.

În plus, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă că societatea nu face dovada că serviciile de administrare și management au fost prestate efectiv. Aceste documente prezintă informații generale din care nu reiese concret care au fost serviciile furnizate, persoanele implicate în prestarea serviciilor, locul prestării serviciilor, documentele care au fost întocmite în realizarea serviciilor, impactul asupra desfășurării activității.

Precizăm că la inspecția fiscală societatea comercială a prezentat doar facturile emise de persoana juridică afiliată și anexele la facturi, însă în susținerea contestației au fost prezentate și alte documente justificative, respectiv contracte încheiate de S.C. "....." S.R.L. cu diverși parteneri de afaceri din România, precum și rapoarte de activitate, diverse situații întocmite în limba engleză, corespondența prin e-mail - în limba engleză, purtată între contabilul șef al societății contestate și domnii H.P. (administrator al societății) și S.A. (administrator al societății) etc.. Toate documentele prezentate, cu excepția contractelor, sunt întocmite într-o limbă străină, nefiind prezentată traducerea în limba română, certificată de traducător autorizat.

De asemenea, din documentele prezentate în susținerea contestației nu rezultă faptul că acțiunile enumerate au fost prestate în favoarea S.C. "....." S.R.L., simpla înscriere în titlatura documentelor a denumirii societății contestate nefiind suficientă pentru justificarea prestării serviciilor. Rapoartele de lucru prezentate nu au fost confirmate de beneficiar, din niciun document prezentat nu rezultă personalul implicat în serviciile de management și nu se justifică de ce era necesară achiziția acestor servicii, având în vedere că societatea dispune de patru administratori cu puteri depline, precum și de personal specializat pe domenii de activitate (contabilitate, agricol etc.).

Faptul că societatea contestată deține personal specializat este dovedit și prin prestarea de către S.C. "....." S.R.L. în beneficiul societății afiliate "A" S.A., a serviciilor de administrare terenuri, consultanță agricolă, gestionare teren, așa cum rezultă din Dosarul prețurilor de transfer.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială nu a dovedit cu documente necesitatea achiziționării serviciilor de administrare și management contractate cu persoana juridică afiliată și de asemenea nu a dovedit cu documente prestarea efectivă a serviciilor de administrare și management de către societatea afiliată din Danemarca.

Astfel, în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, mai sus citate, cheltuielile în sumă totală de lei înregistrate de societatea comercială în anii 2010 - 2014 în contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" în baza facturilor emise de persoana juridică afiliată R.F. din Danemarca, sunt nedeductibile fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

2) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că la întocmirea dosarului prețurilor de transfer societatea comercială nu a procedat la selecția manuală a societăților incluse în eșantioanele de comparare din fiecare an, cu privire la controlul acestor societăți de către persoane fizice sau juridice, selecție necesară pentru a fi respectate prevederile art. 7 pct. 26 din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea intervalului de comparare pentru marja profitului ținând cont numai de societățile din eșantioane care sunt independente. În aceste condiții, s-a constatat că valoarea marjei nete pentru S.C. "....." S.R.L. de 3,36% se situează sub valoarea mediană de 5,63% a intervalului, care reprezintă prețul de piață, fiind recalulate cheltuielile de exploatare aferente anului 2010 în funcție de valoarea mediană a marjei nete.

Cheltuiala de exploatare cu afiliații care trebuia ajustată la control a fost în sumă de lei însă, întrucât pentru anul 2010 la inspecția fiscală au fost deja considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de la afiliați în sumă de lei (..... lei cheltuieli facturate de S.C. J Development S.R.L. - necontestate și lei cheltuieli facturate de R.F. Danemarca - contestate), s-a ajustat doar diferența în sumă de lei.

În baza prevederilor art.11 alin.(2) și art. 19 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

Societatea contestată sustine că ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu are un fundament legal deoarece, simplul fapt că un administrator al unei societăți din eșantionul selectat de societate este administrator și într-o societate terță, nu demonstrează faptul că respectiva persoană controlează în mod efectiv cele două societăți.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

"Art.7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]"

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

Art. 11. - [...] (2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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:

a) metoda comparării prețurilor [...];

b) metoda cost-plus [...];

c) metoda prețului de revânzare [...];

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

Art.19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal [...].

(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."

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificările și completările ulterioare, precizează referitor la art. 11 din lege:

"24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente. [...]"

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. [...]"

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

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

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

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

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

Din analiza Dosarului prețurilor de transfer întocmit de S.C. "....." S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a utilizat metoda marjei nete ca fiind cea mai potrivită pentru evaluarea caracterului de piață al tranzacțiilor cu părțile afiliate.

Conform documentelor aflate la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au acceptat ca fiind corect utilizată metoda marjei nete, însă au identificat ca deficiență faptul că nu a fost realizată o selecție manuală a societăților incluse în eșantioanele de comparare din fiecare an, cu privire la controlul acestor societăți de către persoane fizice/juridice care controlează sau dețin controlul și la alte societăți, selecție necesară pentru a elimina eventuala influență generată asupra marjei de profitabilitate înregistrate de societățile luate în analiza comparativă de către societatea contestată.

În urma analizei efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că din eșantionul de nouă societăți selectate de agentul economic verificat, doar patru societăți sunt independente, celelalte cinci fiind societăți la care persoanele care sunt administratori mai dețin funcții de conducere și la alte societăți.

În data de2016 organele de inspecție fiscală au adus la cunoștința d-lui H.P., administrator al societății verificate, faptul că o parte din societățile care au fost luate în calcul în eșantionare nu îndeplinesc criteriul de independență și s-a solicitat remedierea acestui aspect.

În data de2016 societatea a transmis prin e-mail un punct de vedere din care rezultă că nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală, concluzia fiind aceea că cele nouă societăți selecționate sunt independente la data căutării în baza de date Amadeus.

Însă, conform definiției cuprinse la art.7 alin.(1) pct.21 din Codul fiscal:

"În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: [...]

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua."

Conform pct. 11 din prefața Ghidului OCDE cu privire la prețurile de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale, o companie asociată este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la art.9, subparagrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE. Potrivit acestor condiții, două companii sunt asociate dacă una dintre cele două participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte sau dacă aceleași persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii, cu alte cuvinte, dacă ambele companii se află sub control comun.

Administrarea unei societăți comerciale presupune controlul efectiv al acesteia, așa cum rezultă din prevederile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

"Art. 70. - (1) Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.

(2) Ei sunt obligați să ia parte la toate adunările societății, la consiliile de administrație și la organele de conducere similare acestora."

Atribuțiile adunării generale a asociațiilor în cadrul unei societăți cu răspundere limitată sunt cele prevăzute la art.194 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, respectiv:

"Art. 194. - (1) Adunarea generală a asociațiilor are următoarele obligații principale:

- a) să aprobe situația financiară anuală și să stabilească repartizarea profitului net;
- b) să desemneze administratorii și cenzorii, să îi revoce/demită și să le dea descărcare de activitate, precum și să decidă contractarea auditului financiar, atunci când acesta nu are caracter obligatoriu, potrivit legii;
- c) să decidă urmărirea administratorilor și cenzorilor pentru daunele pricinuite societății, desemnând și persoana însărcinată să o exercite;
- d) să modifice actul constitutiv."

Rezultă deci că prin efectul Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, administratorul unei societăți comerciale este cel mai important factor de decizie în ceea ce privește stabilitatea economică a unei societăți, eficientizarea activității acesteia, respectarea contractelor comerciale încheiate. Astfel, administratorul răspunde pentru toată activitatea economică a societății comerciale, controlând în mod efectiv persoana juridică.

Astfel, afirmația din contestație conform căreia, simplul fapt că un administrator al unei societăți din eșantionul selectat este administrator și într-o societate terță, nu demonstrează că respectiva persoană controlează în mod efectiv cele două societăți, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Precizăm că sarcina principală a probei revine contribuabilului verificat, prin documentația prețurilor de transfer care trebuie să fie întocmită în conformitate cu cerințele legislației naționale, astfel că societatea contestată este cea care avea obligația să dovedească faptul că administratorii celor cinci societăți eliminate la inspecția fiscală din eșantionare nu au putere de decizie în alte societăți comerciale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea intervalului de comparare pentru marja profitului ținând cont doar de cele patru societăți din eșantionare care sunt independente. Astfel, cheltuielile de exploatare aferente anului 2010 au fost ajustate în mod corect având în vedere că valoarea marjei nete pentru S.C. "....." S.R.L. (3,36%) s-a situat sub valoarea mediană a intervalului (5,63%), fiind respectate prevederile art.11 alin.(2), art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din2016 emisă de A.J.F.P., în conformitate cu prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând diminuare pierdere fiscală.

2. 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.

DIRECTOR GENERAL