

**DECIZIA NR. 23/2020**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. X**  
**sub nr. 233/08.01.2020 și sub nr. 1133/16.01.2020**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 7565/07.01.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 233/08.01.2020, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX8/2013, având domiciliul fiscal în mun. X, Calea București, nr. 10B, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 53571/20.12.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.11.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/08.11.2019 și împotriva Deciziilor referitoare la obligații fiscale accesorii nr. Y/20.11.2019.

Obiectul contestației îl reprezintă suma de **T lei**, stabilită suplimentar de plată prin cele trei decizii, compusă din: **X1 lei impozit pe profit, X2 lei dobânzi și X3 lei penalități de nedeclarare.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere nr. F-X/08.11.2019 și a Deciziilor de accesorii nr. Y/20.11.2019, respectiv data de **13.11.2019 și data de 22.11.2019**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la registratura A.J.F.P. X, respectiv **20.12.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin X și Asociației SPARL, reprezentată de avocat coordonator X Călin, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria B 4700134/2019 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin avocat împuternicit.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, solicită anularea în tot a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.11.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție nr. F-X/08.11.2019.**

**Totodată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.11.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. Y/20.11.2019.**

**1.1. În ceea ce privește contestarea obligațiilor fiscale principale, în dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:**

**A. Referitor la constatările organului de control**

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că în urma revizuirii dosarelor de prețuri de transfer întocmite pentru perioada 2014-2018, organul de control a considerat că anumite societăți din eșantion nu îndeplinesc condițiile de independență și a eliminat din calcul următoarele societăți:

**1.1.** Pentru perioada 2014-2016 au fost eliminate 4 societăți:

- AT KNOWLEDGE SA- pe motiv că unul dinntre acționari controlează în mod efectiv o altă societate, având calitatea de administrator;
- DPI SPANIA- pe motiv că asociatul unic deține acțiuni la o altă societate în proporție de peste 25% și că există relație de afiliere directă;
- A CE- pe motiv că este deținută în proporție de 70% de altă societate comercială;
- A SP. Z O.O.- pe motiv că nu există informații despre asociații care dețin 25% dintre părțile sociale pentru perioada analizată.

**1.2.** Pentru perioada 2017- 2018, au fost eliminate 4 societăți:

- 5CC FRANȚA- pe motiv că nu există informații despre asociați pentru perioada analizată;
- AT KNOWLEDGE SA- pe motiv că unul dintre acționari controlează în mod efectiv o altă societate, având calitatea de administrator;
- DPI SA- pe motiv că asociatul unic deține acțiuni la o altă societate în proporție de peste 25 %;
- S FRANȚA- pe motiv că este deținută de mai multe persoane fizice care nu dețin peste 25 % din părțile sociale ale acesteia și de către persoana juridică C Franța ce deține 5,06 % din părțile sociale precum și calitatea de Președinte al Consiliului de Administrație din data de 01.09.2013.

În urma constatărilor prezentate mai sus organul de inspecție fiscală a estimat pentru perioada 2014-2018 un impozit suplimentar de plată de X1 lei, aferent unei baze impozabile stabilită suplimentar de X4 lei.

**B. În ceea ce privește respectarea criteriilor de independență a societăților incluse în eșantionul final, societatea învederează că:**

- a utilizat criteriile de independență prevazute de legislația din România privind prețurile de transfer (prag de independență de 25%);

- a aplicat filtrele de independență de care a dispus, în baza de date Amadeus, în vederea asigurării independenței societăților din eșantion: BvD Independence indicator: A+, A, A- (nici unul din acționarii identificați nu are deținere mai mare de 25%);

- a inclus în eșantion societățile listate (i.e. Add all publicly listed companies) și prin urmare, entitățile incluse în eșantionul final sunt în categoria A+, A, A-;

- societățile acceptate în eșantionul final au fost căutate manual pentru a rafina căutarea și pentru a crește acuratețea analizei, așa cum recomandă și Ghidul OECD în sfera prețurilor de transfer.

Petenta precizează că Amadeus este o bază de date independentă care cuprinde societăți comerciale europene, produsă de *Bureau van Dijk*, care include informații despre companii publice și private din Europa, obținute de la mai multe surse locale și indică versiunile utilizate la întocmirea dosarelor prețurilor de transfer. Aceasta mai precizează că baza de date utilizată nu include informații cu privire la deținerile acționarilor societăților selectate în eșantion în alte entități.

Contestatarul apreciază că argumentele prezentate de organele de inspecție fiscală conform cărora companiile pot fi considerate părți afiliate dacă o persoană fizică deține mai mult de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la ambele companii, nu sunt valabile conform reglementărilor fiscale din România, întrucât normele de

aplicare ale art. 11 din Codul Fiscal se completează cu Liniile directoare OECD care dispun că *"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"*.

De asemenea, societatea învederează că organele de inspecție fiscală au utilizat date și informații care nu-i erau disponibile la data controlului, respectiv că bazele de date Amadeus și Orbis sunt actualizate periodic și atunci când se contestă independența companiilor comparabile selectate în cadrul analizei proprii efectuată de o societate, se impun a fi avute în vedere datele de la momentul analizei inițiale. Ori în cazul de față, organele de inspecție fiscală au realizat propria analiză în baza unor informații care nu existau în momentul întocmirii Dosarelor prețurilor de transfer.

Petenta mai afirmă că organele de inspecție fiscală nu au respectat principiile stabilite de Liniile directoare OECD, respectiv că profitabilitatea sa și profitabilitatea companiilor selectate trebuie să fie comparate pe baza rezultatelor multianuale, în speță inspectorii fiscali contestând abordarea multi-anuală aplicată de societate pe considerentul că aceasta nu se aplică în contextul economic în care evoluează SC X SRL (întrucât organul fiscal apreciază că domeniul IT ar fi avut o tendință de expansiune). Referitor la această supoziție, societatea afirmă că este subiectivă și lipsită de fundament real.

**Prin urmare, în lumina celor de mai sus, contestatara consideră că societățile eliminate respectă condițiile de independență, după cum urmează:**

#### **Pentru perioada 2014 - 2016**

##### **1. AT KNOWLEDGE SA SPANIA**

Contestatara afirmă că în analiza perioadei 2014- 2016/anul 2017 organul de inspecție fiscală a apreciat gradul de independență al AT KNOWLEDGE SA în baza informațiilor disponibile în Orbis în perioada 2018-2019, pentru perioada 2014-2016/anul 2017, Orbis nefurnizând informații cu privire la acționariatul AT KNOWLEDGE SA, drept pentru care consideră că aprecierea organelor de inspecție fiscală cu privire la independența acestei companii este eronată.

Aceasta precizează că acești ani s-au utilizat ca referință pentru anul 2018 având în vedere lipsa informațiilor financiare publice disponibile- modalitate care a fost folosită și de organul de inspecție fiscală.

În susținere se mai precizează că în conformitate cu baza de date „Amadeus” (*variante disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer de către societate*) compania în discuție are BVD Idep Indic A+ (nici unul din acționarii identificați nu are deținere mai mare de 25%).

Petenta precizează că a realizat o căutare manuală a acestei companii și că pe site-ul valabil la data căutării manuale [www.atknow.es](http://www.atknow.es) și <http://empresiate.economista.es/A-T-KNOWLEDGE.html> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

În concluzie societatea consideră că se impune păstrarea acestei societăți în eșantionul 2014–2016.

##### **2. DPI SA SPANIA**

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că această societate face parte dintr-un grup ca urmare a faptului ca acționarul VG MANUEL MARTIN care deține 25% în societatea DPI SA SPANIA, deține 100% și în societatea CMVENTURES SL.

Contestatara precizează că a realizat o căutare manuală a companiei CMVENTURES SL (ESBX), și a constatat că societatea nu are un site oficial și nu se găsește în baza de date Amadeus, drept pentru care consideră că nu există informații suficiente cu privire la activitatea desfășurată în perioada analizată de către CMVENTURES SL, iar organul fiscal nu poate demonstra că CMVENTURES SL a desfășurat activitate operațională în perioada de referință și că activitatea desfășurată ar putea explica existența de tranzacții între societățile DPI SA

SPANIA și CMVENTURES SL.

În concluzie societatea afirmă că se impune păstrarea acestei societăți în eșantionul 2014–2016.

### 3. A CE FRANTA

Referitor la A CE petenta susține că organul de inspecție fiscală a concluzionat că face parte dintr-un grup ca urmare a faptului că A CE este deținută de o persoană juridică cu 70%, dar, în analiza perioadei 2014–2016 organul de control a apreciat gradul de independență al A CE în baza informațiilor disponibile în baza de date Orbis care fac însă referire la anul 2018, în perioada 2014 - 2016 Natixis SA nedeținând 70% din părțile sociale ale A CE. Acest aspect face ca aprecierea autorităților fiscale cu privire la independența A CE să fie eronată.

În susținere se mai precizează că în conformitate cu baza de date „Amadeus” (*varianta disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer de către societate*) compania în discuție are BVD Idep Indic A+ (nici unul din acționarii identificați nu are deținere mai mare de 25%).

Se precizează că pentru perioada 2017-2018 această companie nu a mai fost exportată din baza de date Amadeus pentru că nu mai respecta criteriul de independență (A+/A/A-). Mai mult, s-a realizat o căutare manuală a acestei companii iar pe site-ul valabil la data căutării manuale <https://www.comiteo.net>; <https://fr.kompass.com/c/A-ce/fr5847459/> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

În concluzie societatea afirmă că se impune păstrarea acestei societăți în eșantionul 2014–2016.

### 4. A SP. Z P.O. POLONIA

Societatea precizează că organul de control a eliminat A SP. Z O.O. din eșantion pe motiv că nu există informații cu privire la acționariatul acesteia, dar conform bazei de date Amadeus (*varianta disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer, cu privire la perioada de referință*) această companie are BVD Idep Indic A+ (nici unul din acționari nu are deținere mai mare de 25%).

Se precizează că s-a realizat o căutare manuală a acestei companii și că pe site-ul valabil la data căutării manuale <http://www.A.com/onas> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

În concluzie societatea afirmă că se impune păstrarea acestei societăți în eșantionul 2014–2016.

Referitor la pierderea înregistrată în anul 2016, petenta afirmă că este o pierdere reală cauzată de faptul că X SRL a deschis un punct de lucru la Timișoara, acțiune care a dus la înregistrarea unui volum mare de costuri fixe în perioada de dezvoltare- chirie, echipamente, obiecte de inventar, materiale IT.

Se mai afirmă că pierderea din exploatare în anul 2016 a fost cauzată de:

- cheltuielile cu obiectele de inventar în valoare de **X5,58 lei**;
- cheltuieli cu chiria deschiderii punctului de lucru de la Timișoara în valoare de **X6,58 lei**;
- cheltuieli cu materiale IT necesare dotării birourilor în valoare de **X7,28 lei**.

**Total cheltuieli = X8 lei**

astfel că în condițiile în care a înregistrat în 2016 o pierdere de X9 lei, în lipsa cheltuielilor enunțate mai sus, societatea ar fi realizat profit.

Contestatară consideră că organul de inspecție fiscală nu a investigat cauzele reale care au generat pierderi în anul 2016 și nu a efectuat ajustări pentru a stabili un rezultat care să reflecte condițiile normale de activitate ale societății, în condițiile în care Ghidul OECD reține că societățile afiliate, la fel ca și cele independente, pot suporta pierderi reale fie din cauza costurilor masive de început, condițiilor economice nefavorabile, ineficienței, fie din cauza altor motive economice legitime.

În concluzie, contestatara afirmă că la data întocmirii raportului de prețuri de transfer pentru perioada 2014-2016, cele mai recente date financiare ale companiilor incluse în eșantion sunt aferente anului 2015 și consideră că pentru anul 2016 trebuie utilizat ca referință intervalul valorii de piață pentru anul 2015, altfel, o simplă actualizare a indicatorilor financiarilor ai companiilor acceptate pentru anul 2015 cu informațiile financiare disponibile pentru anul 2016, nu este corectă deoarece de la an la an numărul de companii exportate din Amadeus (care urmează a fi supuse filtrelor calitative/ cantitative) diferă, drept urmare ar trebui refăcută complet întreaga analiză pentru anul 2016.

## **Pentru perioada 2017-2018**

### **1. 5CC FRANȚA**

Societatea afirmă că în analiza perioadei 2017- 2018 în baza de date Orbis nu existau informații suficiente cu privire la acționariatul societății 5CC FRANTA, drept pentru care aprecierea autorităților fiscale cu privire la independența acestei companii este eronată.

Aceasta susține că în conformitate cu baza de date Amadeus (variante disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer de către societate) această companie are BVD Idep Indic A- (nici unul dintre acționarii identificați nu are deținere mai mare de 25%).

A fost efectuată o căutare manuală a acestei companii, dar pe site-ul valabil la data căutării manuale <http://lab5com.fr/#1448536560318-7c8ff5ce-7b4e> și <https://lb.kompass.com/c/5com-consulting/fr0503080/>, nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

În concluzie, societatea afirmă că se impune păstrarea acestei societăți în eșantionul pentru 2017- 2018.

### **2. AT KNOWLEDGE SA SPANIA**

Societatea afirmă că în analiza anului 2017, organul de inspecție fiscală a apreciat gradul de independență al AT KNOWLEDGE SA în baza informațiilor disponibile în baza de date Orbis care fac referire la perioada 2018-2019, respectiv că pentru anul 2017, Orbis nu furnizează informații cu privire la acționariatul AT KNOWLEDGE SA, iar conform Amadeus (variante disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer de către Societate) această companie are BVD Idep Indic A+.

A fost efectuată o căutare manuală a acestei companii, dar pe site-ul valabil la data căutării manuale [www.atknow.es](http://www.atknow.es) și <http://empresite.economista.es/A-T-KNOWLEDGE.html> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

În concluzie, societatea afirmă că se impune păstrarea acestei societăți în eșantionul pentru anul 2017.

### **3. DPI SA SPANIA**

Petenta susține că organul de inspecție fiscală a eliminat din eșantion această societate pe motiv că unul din asociați deține acțiuni la o altă societate în proporție de peste 25%, deși în eșantionul pentru perioada 2017- 2018 această companie nu era inclusă, drept pentru care orice referire a organului fiscal cu privire la această societate în perioada 2017-2018 se impune a fi înlăturată.

### **4. S-FRANȚA**

Contestatara afirmă că în analiza efectuată organul de inspecție fiscală a concluzionat că această societate face parte dintr-un grup ca urmare a faptului că societatea C care deține 5,06% în societatea S - FRANȚA are și calitatea de Președinte.

Petenta invocă prevederile art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, în aplicarea cărora consideră că având în vedere faptul că societatea C deține doar 5,06% din S – FRANTA, simpla numire în poziția de Președinte nu demonstrează faptul că între C și S- FRANTA există o relație de afiliere.

Se precizează că s-a realizat o căutare manuală a acestei companii și că pe site-ul

valabil la data căutării manuale <https://www.S.com/index.html> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

În concluzie, societatea afirmă că se impune păstrarea acestei societăți în eșantionul pentru perioada 2017- 2018.

Față de elementele detaliate în Dosarul Prețurilor de Transfer precum și în cadrul prezentei contestații, prin raportare la normele OECD, societatea susține că a întreprins eforturile necesare pentru a demonstra faptul că societățile de mai sus respectă criteriile de independență pentru perioada analizată.

### **C. Folosirea datelor pe mai mulți ani**

Societatea precizează că organul de inspecție fiscală a respins abordarea multianuală aplicată de ea la realizarea dosarelor de prețuri de transfer pe motiv că abordarea multianuală nu se aplica în cazul contextului economic în care evoluează.

În susținerea contestației se invocă normele OECD (2010/2017) paragraful 3.77, conform cărora analiza informațiilor pentru mai mulți ani este utilă pentru înțelegerea tuturor faptelor și circumstanțelor tranzacției.

Prin urmare, petenta consideră că utilizarea unor astfel de date multianuale oferă o reflecție mai clară a comportamentului unor societăți independente pe piață decât o analiză la nivelul unui singur an, în principal pentru că sunt eliminate variațiile pe termen scurt și implicit a unor denaturări financiare ce pot apărea în activitatea unei societăți din motive ce nu țin de activitatea de zi cu zi, ci a unor evenimente extraordinare, cum ar fi, de exemplu, achiziția sau vânzarea de active.

În conformitate cu OECD (2010/2017) 3.76, utilizarea datelor pentru mai mulți ani este specifică contractelor pe termen lung (iar în cazul de față, relația comercială dintre X RO și partea afiliată se întinde pe o perioadă lungă de timp).

**D)** Petenta consideră că o importanță deosebită pentru soluționarea contestației o reprezintă riscul de funcționare al societății și precizează că X Romania acționează ca un așa-numit Furnizor de servicii cu risc limitat, întrucât asigură dezvoltarea de software ca subcontractant în numele companiei germane. În această situație societatea primește o remunerație garantată „cost plus”, ceea ce înseamnă că, indiferent de succesul economic sau de eșecul produsului final, încasează toate costurile suportate în legătură cu dezvoltarea software-ului, plus o marjă de profit garantată, riscurile economice ale X Romania fiind extrem de reduse. Se mai precizează că activitățile de funcționare ale X Automotive în România sunt limitate, societatea neîndeplinind funcții de planificare și vânzare legate de clienți și nici nu deține active necorporale semnificative.

Ținând cont de acest profil funcțional și de riscul extrem de limitat, petenta afirmă că metoda de remunerare folosită pentru serviciul software oferit este absolut adecvată la un „cost plus”, iar marja de profit utilizată la prețurile de transfer se încadrează în intervalul admisibil al studiilor de evaluare comparativă pentru companiile cu o funcție comparabilă și un profil de risc asemănător.

În concluzie, societatea consideră că toate companii identificate drept comparabile ar trebui să fie acceptate de către organele de inspecție fiscală, realizarea unei noi căutări de companii comparabile fiind nelegală și în contradicție cu legislația privind prețurile de transfer. Totodată, contestata afirmă că analiza de comparabilitate efectuată de inspectorii fiscali este nelegală și în contradicție cu principiile stabilite în conformitate cu liniile directoare OECD, întrucât este bazată pe date și informații care nu au fost disponibile la momentul întocmirii dosarelor prețurilor de transfer.

În lumina celor menționate anterior, petenta consideră că se impun următoarele:

**1) Păstrarea în eșantion a societăților: AT KNOWLEDGE SA, DPI SA SPANIA, A CE, A**

SP. Z O.O. pentru perioada 2014- 2016 și a societăților 5CC FRANȚA, AT KNOWLEDGE SA, S FRANȚA pentru perioada 2017-2018.

2) Utilizarea unei abordări multi-anuale așa cum prevede și legislația internațională în sfera prețurilor de transfer.

### ***1.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii***

Având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului („accessorium sequitur principale”), petenta precizează că se impune anularea ambelor decizii de stabilire a accesoriilor, ca urmare a anulării Deciziei de stabilire a debitului principal.

Petenta mai precizează că în Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.11.2019 sunt menționate sume care nu au legătură cu obiectul inspecției fiscale.

### ***11.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.11.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații suplimentare în sumă totală de X1 lei, reprezentând impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2013- 31.12.2018.***

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/08.11.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.11.2019 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a efectuat în perioada 02.10.2019-31.10.2019 și nu a fost suspendată.

**S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „*Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client)*”- cod CAEN 6201, iar în perioada verificată a obținut venituri în principal din vânzarea de servicii informatice, beneficiarii principali ai serviciilor livrate de aceasta fiind societățile afiliate X Automotive GmbH (clientul principal), X Austria GmbH, X France S.A.S., X Automotive Inc.

Echipa de control a efectuat o analiză preliminară, prin utilizarea bazei de date Orbis, pentru a se determina dacă prețurile de transfer practicate de contribuabilul analizat respectă principiul valorii de piață, utilizându-se ca și indicator de comparabilitate RRCTE (rata rentabilității costurilor totale) și a constatat că societatea a înregistrat un nivel al RRCTE sub intervalul intercuartilar pentru anii 2015-2016. Pentru a se stabili dacă în tranzacțiile efectuate de către SC X SRL și persoanele juridice afiliate au fost practicate prețuri de transfer la nivelul prețurilor de piață, în conformitate cu prevederile art. 58 și art. 64 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 1 și art. 2 alin. (3) din Ordinul ANAF nr. 442/2016, prin adresa nr. 2546/02.10.2019 a fost solicitat Dosarul prețurilor de transfer.

Din verificarea efectuată cu privire la analiza prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer, precum și a actelor și documentelor puse la dispoziție de societate, organul de inspecție fiscală a constatat că raportat la prestarea de servicii IT de către X SRL în beneficiul părților sale afiliate, metoda marjei nete utilizată, respectiv indicatorul ales pentru compararea prețurilor de piață în cazul prestărilor de servicii, a fost cea adecvată. S-a considerat că întrucât 100% din veniturile X SRL sunt generate de relația cu societăți afiliate, nu este necesară o segmentare a veniturilor și a cheltuielilor.

Organele de control au determinat marja profitului X SRL pentru fiecare an din perioada verificată, rezultând următoarele valori:

Indicator profit 2013: 13,1%  
Indicator profit 2014: 14,45%  
Indicator profit 2015: 9,07%  
Indicator profit 2016: -2,16%  
Indicator profit 2017: 6,03%  
Indicator profit 2018: 4,74%.

Societatea a utilizat pentru stabilirea prețului de transfer un eșantion compus din opt societăți pentru anul 2014, din zece societăți pentru perioada 2015-2016 și din 13 societăți pentru perioada 2017-2018.

În ceea ce privește eșantionul de companii comparabile utilizat de societate în vederea aprecierii conformității tranzacției testate cu principiul valorii de piață, cât și a modului de calcul al indicatorului de comparabilitate, s-a constatat că s-a utilizat media multianuală pentru determinarea indicatorului de profit obținut de companii independente similare pe o perioadă de trei ani.

Echipele de inspecție fiscală au considerat că folosirea intervalului intercuartilic ca și instrument statistic contribuie la îmbunătățirea acurateții analizei intervalului de comparabilitate precum și la reducerea impactului eventualelor elemente care au un grad mai redus de comparabilitate (Ghidul OECD 2010 pct. 3.57), astfel încât nu mai este necesară folosirea în analiză a mediilor anuale multiple pentru a minimiza riscul de eroare (Ghidul OECD 2010 pct. 3.62).

De asemenea, s-a considerat că motivarea utilizării în analiză a mediei multianuale în scopul „*reflectării ciclicității factorilor în această Industrie și a neutralizării eventualelor distorsionări determinate de evenimente extraordinare într-un anumit an financiar*” nu este susținută de situația macroeconomică din domeniul software, respectiv segmentul producător de software și furnizor de servicii informatice a avut o tendință de expansiune în toată perioada analizată, atât în România cât și la nivel mondial.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală consideră că analiza intervalului de comparabilitate trebuie realizată în acest caz pe fiecare an fiscal în parte, comparând valoarea indicatorului de profit al X SRL, cu valori ale aceluiași indicator din intervalul de comparabilitate din același an fiscal.

Totodată, în urma analizei efectuate în baza de date Orbis organele de control au constatat că o parte dintre societățile din eșantioanele utilizate de societate nu îndeplinesc condiția de independență, drept pentru care aceste societăți au fost eliminate din eșantion.

**Astfel, pentru perioada 2014-2016 societățile eliminate din eșantion sunt:**

- AT Knowledge SA Spania- este deținută de patru asociați fiecare având câte 25% din părțile sociale. Din verificarea acestora în cadrul analizei manuale pentru a certifica independența societății s-a constatat că dl. SM Manuel controlează în mod efectiv o altă societate (EI Y SERVICIOS BOECILLO SL) având calitate de administrator, de general manager din 09.03.2011 și în 17.09.2014 de manager, datele fiind extrase din aplicația Orbis;
- A CE Franța- este deținută în proporție de 70% de altă societate comercială, respectiv de către Natixis SA Franța;
- A SP Z.o.o. Polonia- nu există informații despre asociații care detin 25% din părțile sociale pentru perioada analizată.

**Pentru perioada 2017-2018 societățile eliminate din eșantion sunt:**

- 5CC Franța- nu există date despre asociați pentru perioada analizată;
- AT Knowledge SA Spania- este deținută de patru asociați fiecare având câte 25% din părțile sociale. Din verificarea acestora în cadrul analizei manuale pentru a certifica independența societății s-a constatat că dl. SM Manuel controlează în mod efectiv o altă societate (EI Y SERVICIOS BOECILLO SL) având calitate de administrator, de general manager din 09.03.2011 și în 17.09.2014 de manager, datele fiind extrase din aplicația Orbis;
- DIIntelygenz Sa Spania- asociatul unic deține acțiuni la o altă societate în proporție de peste 25%, din anul 2013 între cele două societăți (DIIntelygenz Sa și CMVentures SL) există relație de afiliere directă întrucât una o controlează pe cealaltă, potrivit prevederilor pct. 26 alin. (7) din Codul fiscal;



- S Franța- este deținută de mai multe persoane fizice care nu dețin peste 25% din părțile sociale ale acesteia și de către persoana juridică C Franța ce deține 5.06% din părțile sociale precum și calitatea de Președinte al Consiliului de Administrație, din data de 01.09.2013, între cele două societăți (S Franța și C Franța) existând relație de afiliere directă întrucât una o controlează pe cealaltă, potrivit prevederilor pct. 26 alin. (7) din Codul fiscal.

Pentru societățile din eșantionul de comparabilitate rezultat urmare a eliminării, a fost calculat indicatorul de profit anual, cu excepția anului 2018, unde din lipsă de informații s-a utilizat media ultimilor trei ani, fiind stabilit intervalul de piață pentru a se compara cu indicatorul de profit al SC X SRL, rezultând următoarele valori pentru Rata de Rentabilitate a Cheltuielilor din Exploatare (Rezultat din exploatare/ Cheltuieli din exploatare):

	2013 [%]	2014 [%]	2015 [%]	2016 [%]	2017 [%]	2018 [%]
<b>Cuartila inferioară</b>	9,57	8,98	6,82	8,86	8,60	6,21
<b>Mediana</b>	19,98	16,36	13,38	14,52	10,53	8,90
<b>Cuartila superioară</b>	33,56	25,35	24,08	21,12	12,40	12,54
<b>X SRL</b>	13,10	14,45	9,07	-2,16	6,03	4,74

Calcululele au fost efectuate în conformitate cu prevederile art. 8, pct. 4 și 5 din Ordinul ANAF nr. 442/2016. Întrucât valoarea indicatorului de profit pentru SC X SRL se situează în afara intervalului de comparare, sub quartila inferioară a intervalului valorii de piață în anii 2016, 2017 și 2018, pentru reflectarea corectă a prețului de piață a tranzacțiilor derulate cu afiliații, echipa de inspecție fiscală a procedat la alinierea acestui indicator la nivelul mediane pentru fiecare dintre acești ani, prin ajustarea valorii veniturilor din exploatare în sensul majorării acestora, astfel:

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Cheltuieli de exploatare EB [lei]</b>						
<b>Marja profit soc. comp.</b>	6,70%	17,70%	11,33%	14,52%	10,53%	8,90%
<b>Profit operațional [lei]</b>						
<b>Venituri din exploatare EB [lei]</b>						
<b>Venituri recalculat [lei]</b>						
<b>Venituri stabilite suplimentar [lei]</b>	0	0	0	X10	X11	X12

Ajustarea prețurilor de transfer/veniturilor, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, s-a efectuat la valoarea configurată de tendința centrală a pieței. Tendința centrală a pieței este considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorului financiar (indicatorul de profit) al societăților comparabile. Aducerea indicatorului de profit la valoarea mediane pentru a reflecta valoarea de piață a tranzacțiilor derulate de SC X SRL cu societățile afiliate cât și calculul rezultatului fiscal, respectiv a impozitului pe profit suplimentar de plată, s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (4) și (5) și ale art. 19, alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a celor prezentate anterior, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea rezultatului fiscal al SC X SRL, respectiv a diminuat pierderea fiscală pentru anul 2016, în sumă de X13 lei și a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de X4 lei, pentru care a calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de X1 lei, aferent perioadei 2016-2018, astfel: X14 lei pentru anul 2016, X15 lei pentru anul 2017 și X16 lei pentru anul 2018.

**II.2. Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. Y/20.11.2019, A.J.F.P. X a calculat în sarcina SC X SRL obligații fiscale accesorii în sumă totală de X17 lei (X18 lei dobânzi și X3 lei penalități de nedeclarare), reprezentând accesorii aferente obligațiilor principale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/08.11.2019 dar și aferente obligațiilor curente de plată ale societății declarate la organul fiscal.**

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X1 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile înregistrate de societate în perioada 2016-2018 din tranzacțiile cu societăți afiliate, în condițiile în care din analiza dosarului prețurilor de transfer și a documentelor prezentate au rezultat deficiențe cu privire la modul de justificare a prețurilor de transfer astfel că, s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind livrările către societăți afiliate în vederea eliminării acestor deficiențe.**

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X-AIF au efectuat în perioada 02.10.2019-31.10.2019 o inspecție fiscală parțială la S.C. X S.R.L., având ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013- 31.12.2018.

Organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/ 08.11.2019, care a stat la baza deciziei contestate, că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client)”, cod CAEN 6201, iar în perioada verificată a obținut venituri în principal din vânzarea de servicii informatice, beneficiarii principali ai serviciilor livrate de aceasta fiind societățile afiliate X Automotive GmbH (clientul principal), X Austria GmbH, X France S.A.S., X Automotive Inc.

Urmare a analizei dosarelor prețurilor de transfer, comparativ cu informațiile din baza de date Orbis, organele de control au constatat că o parte din societățile din eșantioanele utilizate de societate nu îndeplinesc condiția de independență, drept pentru care aceste societăți au fost eliminate din eșantion.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a considerat că folosirea intervalului intercuartilar ca și instrument statistic contribuie la îmbunătățirea acurateții analizei intervalului de comparabilitate precum și la reducerea impactului eventualelor elemente care au un grad mai redus de comparabilitate (Ghidul OECD 2010 pct. 3.57), astfel încât nu mai este necesară folosirea în analiză a mediilor anuale multiple pentru a minimiza riscul de eroare (Ghidul OECD 2010 pct. 3.62).

Drept urmare, referitor la livrările efectuate de X SRL către persoanele afiliate în perioada 2013-2018, organele de inspecție fiscală au determinat venituri suplimentare în sumă de X10 lei (2016), XX41 lei (2017) și X12 lei (2018), reprezentând venituri aferente ajustării comparativ cu marja de profit operațional a societății, în tranzacțiile derulate cu persoane afiliate, inspectorii fiscali constatând că pentru anii 2016, 2017 și 2018, pentru activitatea desfășurată, au fost obținute marje de profit în afara intervalelor de comparare.

Astfel, în anul **2016** marja de profit a X SRL a fost minus (-)2,16%, iar în dosarul prezentat de societate a fost calculată o marjă ajustată de 0,47% (marjă care este sub quartila inferioară), comparativ cu 14,52%, reprezentând mediana determinată de echipa de control pentru societățile independente comparabile.

Întrucât marja de profit a rezultat sub nivelul quartilei inferioare, organul de control a procedat la ajustarea veniturilor societății, în funcție de mediana rezultată, respectiv 14,52%.

În anul **2017**, organele de inspecție fiscală au constatat că marja de profit rezultată a fost de 6,03%, marjă care este sub quartila inferioară și în consecință, organul de inspecție fiscală a

procedat la ajustarea veniturilor societății în funcție de mediana rezultată, respectiv 10,53%, determinată de echipa de control pentru societățile independente comparabile.

În anul **2018**, organele de inspecție fiscală au constatat că marja de profit rezultată a fost de 4,74%, marjă care este sub cuartila inferioară și în consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea veniturilor societății în funcție de mediana rezultată, respectiv 8,9% determinată de echipa de control pentru societățile independente comparabile.

Astfel, având în vedere prevederile art. 8-10 din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, ale art. 11 alin. (4) și (5) și art. 19 alin. (1) și (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile Normelor de aplicare adoptate prin HG 1/2016, utilizând aceeași metodă ca și societatea, respectiv metoda marjei nete și același indicator (RRCTE) și având în vedere marjele mediane de profit operațional de 14,52 % (afereantă anului 2016), 10,53% (afereantă anului 2017) și de 8,9 % (afereantă anului 2018), recalulate pentru societățile independente comparabile, organele de inspecție fiscală au determinat venituri suplimentare în sumă totală de X4 lei, după cum urmează:

- față de veniturile din exploatare înregistrate de societate la 31.12.2016, în sumă de X19 lei, urmare a inspecției fiscale au fost stabilite venituri ajustate în cuantum de X20 lei, mai mult cu suma de X10 lei, sumă care a influențat pierderea fiscală calculată de societate la data de 31.12.2016, de -X13 lei,

- față de veniturile din exploatare înregistrate de societate la 31.12.2017, în sumă de XX40 lei, urmare a inspecției fiscale au fost stabilite venituri ajustate în cuantum de X22 lei, mai mult cu suma de XX41 lei,

- față de veniturile din exploatare înregistrate de societate la 31.12.2018, în sumă de X23 lei, urmare a inspecției fiscale au fost stabilite venituri ajustate în cuantum de X24 lei, mai mult cu suma de X12 lei.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și alin. (6) și ale art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, care precizează:

Codul fiscal

**“art. 19 Reguli generale**

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

[...]

*(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.*

art.11

[...]

*(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală*

poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) metoda marjei nete;

e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.”

#### Normele metodologice

„5. (1) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

[...]

**d) metoda marjei nete**, implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri;

[...]

**(15) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate.**

**5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.**

[...]

**7. În aplicarea prevederilor art. 19 alin. (1) și (6) din Codul fiscal, pe baza deciziei de ajustare/estimare a veniturilor sau cheltuielilor uneia din persoanele afiliate, emise de organul fiscal competent, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, ajustările/estimările de prețuri de transfer astfel stabilite se iau în calcul, de către persoana juridică română afiliată, la determinarea rezultatului fiscal al perioadei în care s-a derulat tranzacția, după cum urmează:**

a) venitul/cheltuiala stabilite la nivelul unuia dintre contribuabili reprezintă cheltuială/venit la nivelul celuilalt contribuabil;

b) venitul stabilit suplimentar din ajustare/estimare este luat în calcul prin intermediul unui element similar venitului, respectiv cheltuiala stabilită suplimentar din ajustare/estimare este luată în calcul prin intermediul unui element similar cheltuielii, și prin aplicarea tratamentului fiscal, de impozitare sau de deducere, corespunzător celui aplicat venitului/cheltuielii inițial/inițiale în legătură cu care aceste ajustări/estimări au fost efectuate, venitul/cheltuiala suplimentară reprezentând o diferență de preț a unei tranzacții anterioare și nu o tranzacție nouă.

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 ce constă în efectuarea de tranzacții la prețuri „*speciale*” și/sau în condiții speciale, care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la Aarea taxelor și impozitelor datorate.

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

Așa cum prevede art. 11 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 8-10 din Ordinul nr. 442/2016 privind quantumul 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**

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

1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;
2. disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;
3. marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;
4. pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;
5. la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;
6. dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare

care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

#### **art. 9**

(1) *Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de **tendința centrală a pieței.***

(2) *Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate.*

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

#### **art. 10**

*Prezentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”*

Potrivit paragrafului 12 din Liniile Directoare OCDE:

**„1. Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespondentă într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dublă impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere.”**

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

**„Principiul lungimii de braț- Standardul internațional asupra căruia țările membre OCDE au căzut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal.** Este prezentat în Articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD după cum urmează: în cazul în care *“condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”*.

#### **„Analiza de comparabilitate**

**O comparare a unei tranzacții controlate cu una sau mai multe tranzacții necontrolate.** *Tranzacțiile controlate și necontrolate sunt comparabile dacă niciuna dintre diferențele dintre tranzacții nu ar putea influența în mod semnificativ factorul examinat de metodologie (de ex. prețul sau marja), sau dacă se pot efectua ajustări rezonabile pentru a se elimina efectele semnificative ale unor astfel de diferențe.”*

**„Metoda marjei tranzacționale nete - O metodă de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).”**

Din documentele la dosar se reține că principala activitate derulată de X SRL constă în furnizarea de servicii de dezvoltare software la comandă, în beneficiul părților afiliate, societatea acționând ca un subcontractor pentru realizarea de servicii de dezvoltare software, în perioada supusă inspecției fiscale SC X SRL înregistrând venituri din vânzarea de servicii informatice către societăți afiliate (X Austria GmbH, X France S.A.S., X Automotive Inc.), clientul principal fiind X Automotive GmbH (clientul principal) din Germania.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru justificarea caracterului de piață al prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile derulate cu părțile afiliate, societatea a utilizat metoda marjei nete, iar ca indicator de profitabilitate ales pentru efectuarea analizei de comparabilitate s-a utilizat indicatorul Rata rentabilității costurilor totale din exploatare (RRCTE).

Din analiza dosarelor prețurilor de transfer prezentate organelor de inspecție fiscală, a rezultat că pentru stabilirea intervalului de comparare societatea a utilizat un eșantion compus din opt societăți pentru anul 2014, din zece societăți pentru perioada 2015-2016 și din 13 societăți pentru perioada 2017-2018. Societatea a utilizat informațiile financiare disponibile în baza de date Amadeus și a determinat media multianuală pentru indicatorul de profit obținut de companii independente similare, pe o perioadă de trei ani. În urma comparării indicatorului anual înregistrat de SC X SRL cu mediile înregistrate de companiile comparabile, a rezultat că pentru anii 2013, 2014, 2015 și 2017 indicatorii de profitabilitate înregistrați de SC X SRL în cadrul activității de prestare de servicii sunt situați în interiorul intervalului de comparare, astfel că tranzacțiile intra-grup s-au efectuat în concordanță cu principiul valorii de piață, iar pentru anii 2016 și 2018, indicatorii de profitabilitate înregistrați de societate sunt mai mici decât cuartila inferioară.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/08.11.2019, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, echipa de control a fost de acord cu metoda aleasă de societate și cu indicatorul de profitabilitate, însă a stabilit că în acest caz nu se impunea o abordare multianuală, fiind mai concludentă utilizarea „*mediei ponderate anuale*”.

De asemenea, în urma analizei efectuate în baza de date Orbis organele de control au constatat că o parte din societățile din eșantioanele utilizate de societate pentru efectuarea analizei de comparabilitate nu îndeplinesc condiția de independență, drept pentru care aceste societăți au fost eliminate din eșantion. Se reține deci că organele de control nu au efectuat o nouă căutare de companii comparabile, cum în mod eronat afirmă petenta, nefiind aduse în eșantion companii noi, care nu au fost avute în vedere de societate în propriile dosare de prețuri de transfer.

În urma analizării indicatorului Rata rentabilității costurilor totale din exploatare (RRCTE) pentru noile eșantioane, organele de inspecție au stabilit cuartilele inferioare și superioare, precum și mediana pentru fiecare an din perioada analizată (2013–2018), rezultând că în anii 2016, 2017 și 2018 SC X SRL a înregistrat o valoare a indicatorului de comparabilitate sub cuartila inferioară.

Ca urmare, echipa de control a procedat la alinierea acestui indicator la nivelul mediane, în vederea reflectării corecte a prețului de piață a tranzacțiilor derulate cu afiliații, fiind majorate veniturile realizate de societate cu suma totală de X4 lei, din care X10 lei în anul 2016, XX41 lei în 2017 și cu suma de X12 lei în anul 2018 și fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X1 lei.

În susținerea contestației, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu au respectat principiile stabilite de Liniile directoare OECD, inspectorii fiscali contestând abordarea multi-

anuală aplicată de societate pe considerentul că aceasta nu se aplică în contextul economic în care evoluează SC X SRL (întrucât organul fiscal apreciază că domeniul IT ar fi avut o tendință de expansiune).

Referitor la această susținere, se reține că prevederile O.P.A.N.A.F. 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, în Anexa 3 „Conținutul dosarului prețurilor de transfer”, precizează următoarele:

„Dosarul prețurilor de transfer va conține:

B. Informații despre contribuabil/plătitor:

(...)

**13. prezentarea detaliată a analizei funcționale și a analizei de comparabilitate:**

a) caracteristicile bunurilor corporale sau necorporale sau a serviciilor, inclusiv a serviciilor de finanțare ce fac obiectul tranzacției/tranzacțiilor cu persoanele afiliate;

b) strategii de afaceri specifice (de exemplu: strategii de penetrare a pieței, **evenimente de natură extraordinară** etc.);

c) funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și active utilizate de către contribuabil/plătitor și persoana/persoanele afiliată(e) pentru tranzacția/tranzacțiile derulată(e);

d) termenii contractuali ai tranzacției/tranzacțiilor, cu anexarea copiilor contractelor/acordurilor ce stau la baza derulării tranzacției/tranzacțiilor cu persoanele afiliate;

e) **circumstanțele economice speciale ale tranzacției/tranzacțiilor;**

f) analiza de comparabilitate: informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne (descrierea strategiei de căutare a societăților comparabile și a surselor de informații, prezentarea valorilor indicatorilor financiari utilizați în analiza de comparabilitate, descrierea eventualelor ajustări de comparabilitate realizate, prezentarea listei societăților comparabile și a listei societăților eliminate din eșantionul de comparabilitate, ca urmare a căutării manuale, cu precizarea motivelor excluderii etc.). Justificarea respectării principiului valorii de piață va avea la bază informațiile disponibile contribuabilului/plătitorului în mod rezonabil la momentul stabilirii/documentării prețurilor de transfer, cu prezentarea documentelor-suport în acest sens;

g) o prezentare a prezumțiilor critice care au stat la baza stabilirii politicii de prețuri de transfer;

h) o prezentare a motivelor pentru care s-a recurs la o analiză multianuală sau la o analiză anuală a datelor comparabile, după caz;

(...).”

Totodată, în ceea ce privește examinarea datelor din mai mulți ani, Ghidul Prețurilor de Transfer al OCDE pentru Companiile Multinaționale și Administrațiile Fiscale precizează la punctul 3.76 invocat de petentă că:

„3.76 Pentru a dobândi o înțelegere completă a datelor și circumstanțelor din jurul tranzacției controlate, în general **ar putea fi utilă examinarea datelor din anul supus examinării și din ani anteriori**. Analiza acestor informații poate scoate la lumină fapte ce au influențat (sau ar fi trebuit să influențeze) stabilirea prețului de transfer. Spre exemplu, utilizarea datelor din anii anteriori va arăta dacă pierderea raportată de contribuabil pentru o tranzacție face parte dintr-un șir de pierderi aferente unor tranzacții similare, dacă este rezultatul anumitor condiții economice din anul anterior ce au dus la majorarea costurilor în anul următor, sau dacă este o reflectare a faptului că un produs este la finalul ciclului său de viață. O astfel de analiză poate fi extrem de utilă atunci când se aplică o metodă a profitului tranzacțional. Vezi paragraful 1.131 referitor la utilitatea datelor pe mai mulți ani în examinarea cazurilor de pierderi. Datele pe mai mulți ani pot îmbunătăți și înțelegerea aranjamentelor pe termen lung.”

Referitor la analiza multianuală utilizată de societate, în dosarul prețurilor de transfer, la cap. 5.1.3. „Analiza economică”, lit. B.- „**Selecția metodei de prețuri de transfer**”, paragraful referitor la „**Folosirea datelor pe mai mulți ani**”, societatea precizează că pentru a măsura profitul obținut din activitatea de prestare servicii IT în beneficiul părților afiliate cu nivelul



profitului obținut de companii similare independente, se bazează pe rezultatul mediei a trei ani și invocă prevederile Ghidului OCDE: „Datele pe mai mulți ani vor fi de asemenea utile pentru furnizarea de informații despre activitățile relevante, precum și despre duratele de viață ale produselor companiilor comparabile. Diferențele în modelul de afaceri sau aduratele de viață ale produselor ar putea avea efecte semnificative asupra condițiilor de prețuri de transfer și trebuie evaluate pentru a determina gradul de comparabilitate.”

Pentru a justifica utilizarea mediilor multianuale pentru stabilirea intervalului de comparabilitate, societatea concluzionează că „În consecință, în scopul analizei noastre, profitul obținut de companii independente similare este măsurat pe o perioadă de trei ani pentru a reflecta ciclicitatea factorilor în această industrie și a neutraliza eventualele distorsionări determinate de evenimente extraordinare într-un anumit an financiar ale profitului total obținut.” fără a preciza în mod concret care sunt evenimentele de natură extraordinară, circumstanțele economice speciale ale tranzacției și motivele pentru care s-a recurs la analiza multianuală a datelor comparabile, respectiv care sunt faptele care au influențat sau ar fi trebuit să influențeze stabilirea prețurilor de transfer. De asemenea, nu se explică care sunt acei factori care au o evoluție ciclică și nici cum s-a stabilit că intervalul de ciclicitate este de trei ani, în fapt petenta neprezentând motivele pentru care s-a recurs la o analiză multianuală a datelor comparabile așa cum prevede punctul 13 lit. h) din Anexa 3 la Ordinul 442/2016 antecitat.

Petenta dezaproabă afirmația organelor de control că domeniul IT are o tendință de expansiune și consideră că această subpoziție este subiectivă și lipsită de fundament.

Ori, atât în Dosarul prețurilor de transfer întocmit de petentă pentru perioada 2014-2016 cât și în Dosarul prețurilor de transfer întocmit de petentă pentru perioada fiscală 2017-2018, petenta vorbește despre o piață IT globală care urmează un trend ascendent.

Spre exemplu, în Dosarul prețurilor de transfer întocmit de petentă pentru perioada fiscală 2017-2018 se precizează că “Cheltuielile din anul 2017 pentru tehnologia informației și pentru telecomunicații au crescut cu 2%, care reprezintă 1.358 EUR/locuitor în cele 26 de state membre ale UE. Aceasta corespunde unei creșteri medii de 2% în Germania, unde cheltuielile pe cap de locuitor s-au ridicat la 1.560 EUR/locuitor. Aceste informații se bazează pe datele actuale de la Observatorul european în domeniul tehnologiei informațiilor.

(...) Distribuția și dezvoltarea cheltuielilor IT, pe de o parte și a telecomunicațiilor, pe de altă parte, variază foarte mult în funcție de țară. În Germania, s-a înregistrat o creștere a cheltuielilor în IT (855 EUR, +4%), în timp ce cheltuielile pentru telecomunicații au stagnat (704 EUR). O creștere puternică în IT s-a înregistrat și în Suedia (4.456 EUR, +5%) și Norvegia (1.333 EUR, +5%). De asemenea, Irlanda a înregistrat o creștere peste medie (732 EUR, +8%).”

De asemenea, în documentul prezentat de petentă se mai precizează că X SRL „este unul dintre cei mai importanți furnizori de soluții software integrate pentru industria auto. Pe lângă dezvoltarea de produse inovatoare, societatea este specializată în oferirea de servicii de consultanță pentru industria auto, prin implementarea de soluții software în serie și siguranța funcțională, navigare, HMI și sisteme de asistarea a conducătorului auto.”

De altfel, la o primă analiză a rezultatelor petentei se observă o creștere continuă a veniturilor din exploatare, de la X25 lei în 2013, la X23 lei în 2018, fiind confirmată tendința de creștere continuă a domeniului IT sesizată de către organele de control.

Referitor la instrucțiunile din Ghidul OCDE paragraful 3.77, la care petenta face trimitere, se reține că acestea recomandă *analiza multianuală* cu scopul de a oferi o imagine mai clară asupra comportamentului unor entități independente, aceasta fiind utilizată atunci când aduce valoare adăugată analizei de prețuri de transfer (paragraful 3.75) și se impune atunci când apar evenimente economice excepționale.

Desigur, așa cum este prevăzut la paragraful 3.78 din Ghidul OCDE, „Datele din mai mulți ani pot să îmbunătățească procesul de selectare a comparabilelor terțe, de ex. prin identificarea unor rezultate ce pot indica o variație semnificativă față de caracteristicile de comparabilitate ale tranzacției controlate supuse examinării, ducând în unele cazuri la o

respingere a comparabilei sau la detectarea de anomalii în informațiile de la terți”, însă **„Utilizarea datelor pe mai mulți ani nu presupune neapărat utilizarea mediilor multi- anuale”** (paragr.3.79).

Astfel, pentru aplicarea principiului prețului de piață, Ghidul OCDE recomandă la paragraful 1.33 utilizarea analizei de comparabilitate, după cum urmează:

**„Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează pe o comparare a condițiilor în care are loc o tranzacție controlată cu cele în care ar fi avut loc aceasta dacă părțile ar fi fost independente și ar fi intrat într-o tranzacție comparabilă în circumstanțe comparabile.”**

Mai departe, la paragraful 1.35 se precizează:

**„(...) Delimitarea corectă a tranzacției sau tranzacțiilor efective dintre companii asociate presupune analiza caracteristicilor relevante economic ale tranzacției. Aceste caracteristici relevante economic constau în condițiile și circumstanțele relevante din punct de vedere economic în care are loc tranzacția. Aplicarea principiului lungimii de braț depinde de determinarea condițiilor pe care le-ar fi convenit părți independente pentru tranzacții comparabile în circumstanțe comparabile. Înainte de a proceda la comparația cu tranzacții necontrolate, este deci esențial să fie identificate caracteristicile relevante din punct de vedere economic ale relațiilor comerciale sau financiare exprimate în tranzacțiile controlate.”**

De asemenea, referitor la data informațiilor și momentul colectării informațiilor, în Capitolul III, secțiunea B, la paragraful 3.68 din Ghidul OCDE se precizează că: **“În principiu, este de așteptat ca informațiile referitoare la condițiile tranzacțiilor comparabile necontrolate întreprinse sau desfășurate în aceeași perioadă de timp cu tranzacția controlată (“tranzacții necontrolate contemporane”) să fie informațiile cele mai sigure de utilizat într-o analiză de comparabilitate, pentru că ele reflectă modul în care s-au comportat niște entități independente într-un context economic care este același cu contextul economic al tranzacției controlate a contribuabilului. Disponibilitatea informațiilor despre tranzacții necontrolate contemporane poate fi însă limitată în practică, în funcție de momentul culegerii lor. “**

Rezultă astfel că într-o analiză de comparabilitate, informațiile cel mai sigure de utilizat sunt cele referitoare la condițiile tranzacțiilor comparabile necontrolate întreprinse sau desfășurate **în aceeași perioadă de timp cu tranzacția controlată**, pentru că reflectă modul în care s-au comportat entitățile independente într-un context economic care este același cu contextul economic al tranzacției controlate a contribuabilului.

Se reține deci că aspectele privind utilizarea datelor pe mai mulți ani sunt tratate în Ghid în cadrul paragrafelor 3.74–3.79, unde se prevede că:

**„3.74 Datele din anii ulterioari anului în care a avut loc tranzacția pot fi și ele relevante pentru analiza prețurilor de transfer, dar trebuie să se evite utilizarea privirii retrospective. Spre exemplu, datele din anii ulterioari pot fi utile atunci când se compară ciclul de viață al produselor pentru tranzacții controlate și pentru tranzacții necontrolate, cu scopul de a se stabili dacă tranzacția necontrolată constituie o comparabilă potrivită pentru a fi utilizată în aplicarea unei anumite metode. Conduita părților în anii ulterioari tranzacției poate fi și ea relevantă pentru delimitarea cu acuratețe a tranzacției.**

**3.75 În practică, examinarea datelor din mai mulți ani este adeseori considerată utilă într-o analiză de comparabilitate, fără a fi însă o obligație sistematică. Datele din mai mulți ani se vor utiliza atunci când ele contribuie cu o valoare la analiza prețurilor de transfer.**

**3.76 Pentru a dobândi o înțelegere completă a datelor și circumstanțelor din jurul tranzacției controlate, în general ar putea fi utilă examinarea datelor din anul supus examinării și din ani anteriori. Analiza acestor informații poate scoate la lumină fapte ce au influențat (sau ar fi trebuit să influențeze) stabilirea prețului de transfer. Spre exemplu, utilizarea datelor din anii anteriori va arăta dacă pierderea raportată de contribuabil pentru o tranzacție face parte dintr-un șir de pierderi aferente unor tranzacții similare, dacă este rezultatul anumitor condiții**

*economice din anul anterior ce au dus la majorarea costurilor în anul următor, sau dacă este o reflectare a faptului că un produs este la finalul ciclului său de viață. O astfel de analiză poate fi extrem de utilă atunci când se aplică o metodă a profitului tranzacțional. Vezi paragraful 1.131 referitor la utilitatea datelor pe mai mulți ani în examinarea cazurilor de pierderi. Datele pe mai mulți ani pot îmbunătăți și înțelegerea aranjamentelor pe termen lung.*

*3.77 Datele pe mai mulți ani pot fi utile în a oferi informații despre activități economice relevante și despre ciclul de viață al produselor pentru comparabile. Diferențele între activitățile economice sau între ciclurile de viață ale produselor pot avea un efect semnificativ asupra condițiilor de stabilire a prețurilor de transfer ce trebuie analizate pentru a determina comparabilitatea. **Datele din anii anteriori pot arăta dacă societățile independente implicate într-o tranzacție comparabilă au fost afectate de condiții economice comparabile într-o manieră comparabilă, sau dacă niște condiții economice diferite din anii anteriori au influențat în mod semnificativ prețul sau profitul acesteia de așa manieră încât aceasta să nu mai fie utilizată în calitate de comparabilă.***

*3.78 Datele din mai mulți ani pot să îmbunătățească procesul de selectare a comparabilelor terțe, de ex. prin identificarea unor rezultate ce pot indica o variație semnificativă față de caracteristicile de comparabilitate ale tranzacției controlate supuse examinării, ducând în unele cazuri la o respingere a comparabilei sau la detectarea de anomalii în informațiile de la terți.*

*3.79 **Utilizarea datelor pe mai mulți ani nu presupune neapărat utilizarea mediilor multi-anoale. Datele și mediile multi-anoale pot fi utilizate însă în anumite circumstanțe pentru a spori gradul de siguranță al intervalului.***

Prin urmare, argumentele societății cu privire la utilizarea mediilor multianuale nu sunt susținute de prevederile Liniilor Directoare OCDE menționate anterior, deoarece utilizarea datelor pe mai mulți ani nu se referă la stabilirea unui indicator cumulat pe mai mulți ani, ci la extinderea analizei de comparabilitate pe mai mulți ani, care asigură o imagine mai clară a comportamentului unor independenți pe piață, în scopul de a stabili dacă rezultatul unui anumit an este influențat de factori anormali cu impact semnificativ asupra condițiilor în care au fost stabilite prețurile de transfer.

Astfel, Ghidul OCDE menționează, fără a stabili o cerință în acest sens, utilizarea datelor pe mai mulți ani (reprezentând date individuale pentru mai mulți ani sub forma unui tablou de date), pentru asigurarea comparabilității între tranzacțiile controlate analizate și tranzacțiile necontrolate identificate, precum și necesitatea respectării unor factori de comparabilitate (printre care și acela privind circumstanțele economice: data și momentul tranzacției).

De asemenea, Ghidul recomandă în paragrafele 3.57-3.62 utilizarea unor parametri statistici (în speță intervalul intercuartilar) pentru a elimina eventuale deficiențe de comparabilitate și utilizarea tendinței centrale pentru a determina punctul din interval la care se face ajustarea în situația în care rezultatele obținute de societatea verificată nu se situează în interval.

Referitor la încadrarea/neîncadrarea indicatorului de rentabilitate stabilit pentru societatea verificată în intervalul intercuartilar stabilit, Liniile Directoare în Capitolul III, Secțiunea A.7, menționează:

- Paragraful 3.57

*„Se poate întâmpla de asemenea ca, în pofida tuturor eforturilor depuse pentru a exclude puncte ce au un grad mai redus de comparabilitate, să se ajungă totuși la un interval de valori pentru care se consideră, date fiind procesul utilizat pentru selectarea comparabilelor și caracterul limitat al informațiilor disponibile despre comparabile, că se mențin încă unele defecte de comparabilitate ce nu pot fi identificate și/sau cuantificate, nefiind deci ajustate. În aceste cazuri, **dacă intervalul cuprinde un număr considerabil de observări, instrumentele statistice ce țin seama de tendința centrală de a îngusta intervalul (de ex. interval intercuartilic sau alte percentile) pot contribui la asigurarea fiabilității analizei.**”*

- Paragraful 3.61

„În cazul în care condiția relevantă a tranzacției controlate (de ex. prețul sau marja) este în afara intervalului la lungime de braț calculat de administrația fiscală, contribuabilul va avea posibilitatea de a proba cu argumente faptul că termenii tranzacției controlate respectă principiul lungimii de braț, și că rezultatul este în interiorul intervalului (i.e. că intervalul la lungime de braț este diferit față de cel calculat de administrația fiscală). În cazul în care contribuabilul nu poate demonstra acest fapt, administrația fiscală trebuie să determine punctul din interiorul intervalului la lungime de braț la care va ajusta condiția tranzacției controlate.”

- Paragraful 3.62

„În determinarea acestui punct, atunci când intervalul cuprinde rezultate având o fiabilitate relativ egală și ridicată, se poate susține că oricare dintre punctele intervalului respectă principiul lungimii de braț. **Acolo unde se mențin încă unele deficiențe de comparabilitate, cum s-a discutat în paragraful 3.57, poate fi mai potrivită utilizarea tendinței centrale pentru stabilirea acestui punct** (spre exemplu valoarea mediană, valoarea medie sau medii ponderate, etc. în funcție de caracteristicile specifice ale setului de date), **pentru a se minimiza riscul unor erori cauzate de defecte de comparabilitate necunoscute sau necuantificabile ce persistă.**”

Ca urmare, se poate observa că *utilizarea mediilor*, respectiv a mediei ponderate, este menționată de Ghidul OECD la paragraful 3.62 (fiind singura mențiune pe care Ghidul o face cu privire la utilizarea mediei ponderate), ca posibil instrument în stabilirea tendinței centrale ca punct de ajustare pentru a minimiza riscul de eroare cauzat de unele deficiențe de comparabilitate care nu pot fi identificate sau cuantificate și în niciun caz pentru o cumulare a datelor pe mai mulți ani.

Astfel, organul de soluționare reține că nu este justificată folosirea mediilor multianuale, deoarece potrivit paragrafului 3.57 din Ghidul OCDE, folosirea intervalului intercuartilă ca și instrument statistic contribuie la îmbunătățirea acurateții analizei intervalului de comparabilitate precum și la reducerea impactului eventualelor elemente care au un grad mai redus de comparabilitate, situație pe care petenta nu o probează.

Drept urmare, organul de soluționare nu poate reține susținerea petentei că organele de inspecție fiscală nu au respectat principiile stabilite de Liniile directoare OECD, respectiv că legislația internațională în sfera prețurilor de transfer prevede utilizarea unei abordări multianuale, astfel că profitabilitatea sa și profitabilitatea companiilor selectate trebuie să fie comparate pe baza rezultatelor multianuale, aceasta constatându-se ca neîntemeiată.

De asemenea, se reține că în O.P.A.N.A.F. nr. 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, se precizează la Anexa 3, cap. B, pct. 13, lit. f) că: **„Justificarea respectării principiului valorii de piață va avea la bază informațiile disponibile contribuabilului/plătitorului în mod rezonabil la momentul stabilirii/ documentării prețurilor de transfer, cu prezentarea documentelor-suport în acest sens”,** iar paragraful 3.68 din Ghidul OCDE stipulează că **„Disponibilitatea informațiilor despre tranzacții necontrolate contemporane poate fi însă limitată în practică, în funcție de momentul culegerii lor.”**

Legat de aceste aspecte, precizăm că la momentul întocmirii Dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 2014-2016, respectiv pentru perioada 2017-2018, societatea cunoaștea datele financiare ale societăților cuprinse în eșantionul de comparare pentru anii 2014, 2015 și 2017, astfel că, în mod nejustificat, pentru stabilirea intervalului de comparabilitate a calculat media ponderată pe câte 3 ani a indicatorului de comparabilitate al societăților cuprinse în eșantionul de analiză, incluzând și anul supus analizei.

Cu privire la utilizarea intervalului de comparabilitate utilizat pentru anul 2016, societatea precizează în Dosarul prețurilor de transfer că **„având în vedere că la data întocmirii prezentului raport nu s-au publicat în Amadeus datele financiare pentru anul 2016, așa cum prevede și**

legislația în domeniul prețurilor de transfer, pentru analiza anului 2016 s-au avut în vedere cele mai recente informații disponibile public. (...) s-a utilizat ca referință de comparabilitate intervalul valorii de piață obținut în baza informațiilor financiare ale societăților comparabile aferente perioadei 2013-2015.”

Totodată, pentru anul 2018 societatea precizează în Dosarul prețurilor de transfer că „având în vedere că la data întocmirii prezentului raport nu s-au publicat în Amadeus datele financiare pentru anul 2018, așa cum prevede și legislația în domeniul prețurilor de transfer, pentru analiza anului 2018 s-au avut în vedere cele mai recente informații disponibile public. (...) s-a utilizat ca referință de comparabilitate intervalul valorii de piață obținut în baza informațiilor financiare ale societăților comparabile aferente perioadei 2015-2017.”

Organul de soluționare reține că același tratament a fost aplicat și de către organele de control pentru anul 2018, acestea precizând că „din lipsă de informații s-a utilizat media ultimilor trei ani”, astfel că în ceea ce privește anul 2018 echipa de control a acceptat utilizarea datelor din anii anteriori, acest tratament fiind justificat de lipsa datelor financiare.

Pentru anul 2016, pentru care la data efectuării inspecției fiscale erau deja disponibile informațiile financiare, echipa de control a utilizat datele aferente anului 2016, aspect care este favorabil petentei deoarece, conform calculelor refăcute asupra eșantionului ajustat, pentru anul 2016 mediana obținută utilizând media ponderată pentru perioada 2013-2015 este de 14,84%, iar mediana obținută utilizând datele financiare ale anului 2016 este de doar 14,52%, valoare care a fost utilizată de către echipa de control la ajustarea veniturilor acestui an.

În drept, organul de soluționare reține că art. 108 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art. 1 și art. 2 alin. (4) din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/ estimare a prețurilor de transfer, prevăd următoarele:

**„art. 108 Obligația de a conduce evidența fiscală**

[...]

(2) În vederea documentării respectării principiului valorii de piață contribuabilul/ plătitorul care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate are obligația să întocmească dosarul prețurilor de transfer. La solicitarea organului fiscal central competent contribuabilul/ plătitorul are obligația de a prezenta dosarul prețurilor de transfer. Cuantumul tranzacțiilor pentru care contribuabilul/plătitorul are obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer, termenele pentru întocmirea acestuia, conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

Ordinul nr. 442/2016

„art. 1 În vederea documentării respectării principiului valorii de piață a prețurilor de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor desfășurate cu persoane afiliate, contribuabilii/ plătitorii au obligația de a întocmi dosarul prețurilor de transfer, în condițiile stabilite prin prezentul ordin.

art. 2

[...]

(4) Contribuabilii/Plătitorii din categoria marilor contribuabili, care nu se încadrează în criteriile stabilite conform prevederilor alin. (1), precum și contribuabilii/plătitorii din categoriile contribuabililor mici și mijlocii, care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu o valoare totală anuală, calculată prin însumarea valorii tranzacțiilor efectuate cu toate persoanele afiliate, exclusiv TVA, mai mare sau egală cu oricare din pragurile de semnificație, prevăzute la prezentul alineat, au obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer numai la solicitarea organului fiscal, în cadrul unei acțiuni de inspecție fiscală. Modelul și conținutul solicitării sunt prevăzute în anexa nr. 1.

Nivelul valoric al pragului de semnificație pentru contribuabilii/plătitorii din categoria marilor contribuabili, care nu se încadrează în criteriile stabilite conform prevederilor alin. (1), precum și pentru contribuabilii/plătitorii din categoriile contribuabililor mici și mijlocii, în funcție de tipul tranzacției desfășurate, este:

- 50.000 euro, în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;
- 50.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii primite/prestate, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;
- 100.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal.”

Întrucât petenta, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, s-a încadrat în situația prevăzută la art. 2 alin. (4) din Ordinul nr. 442/2016, se reține că aceasta avea obligația, prin efectul legii, să procedeze la întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer numai la solicitarea organului fiscal competent, în cadrul unei acțiuni de inspecție fiscală. Astfel, întrucât echipa de inspecție fiscală a solicitat prezentarea dosarului prețurilor de transfer în 2019, dată la care existau informațiile financiare pentru anul 2016, petenta avea posibilitatea actualizării documentării prețurilor de transfer, astfel demonstrând că a depus eforturi rezonabile în vederea documentării respectării principiului prețului de piață.

Ori, cu privire la acest an fiscal, se reține faptul că urmare a analizei proprii efectuate de petentă, aceasta a constatat că „**În anul 2016 marja netă de profit înregistrată de către X RO din tranzacția analizată este sub nivelul cuartilei inferioare a intervalului valorii de piață**”, fapt consemnat în dosarul prețurilor de transfer prezentat pentru perioada 2014-2016 întocmit în noiembrie 2017, rezultând că societatea însăși a constatat că nu a practicat în relația cu beneficiarii societăți afiliate prețuri de piață pentru livrările efectuate în anul 2016.

Astfel, se reține faptul că organele de control au procedat în mod corect la utilizarea datelor anuale atunci când acestea erau disponibile și a mediilor pe trei ani atunci când în bazele de date lipseau informațiile din anul analizat, în lipsa unor evenimente excepționale, fiind de preferat o analiză de comparabilitate a indicatorului de profitabilitate an cu an, întrucât are la bază informații referitoare la condițiile tranzacțiilor comparabile necontrolate desfășurate în aceeași perioadă de timp cu tranzacția controlată.

Petenta susține că baza de date Amadeus nu include informații cu privire la deținerile acționarilor societăților selectate în eșantion în alte entități și că aceste limitări ale bazelor sunt recunoscute și în articolul 3.31 din OECD (2010/2017):

*3.31 Frecvent sunt identificate o serie de limitări în cazul bazelor de date comerciale. Pentru că aceste baze de date comerciale se bazează pe informațiile publice disponibile, ele nu sunt disponibile în toate țările pentru că volumul de informații despre companii ce se fac publice nu este același în toate țările. Totodată, acolo unde acestea există, ele nu includ același tip de informații pentru toate companiile ce operează într-o anumită țară deoarece obligațiile declarative și de comunicare de informații pot fi diferite în funcție de forma juridică a companiei și de listarea sau nu la bursă a acesteia. Atunci când se stabilește dacă aceste baze de date vor fi folosite și modul în care vor fi folosite trebuie exercitată prudență, dat fiind faptul că ele sunt compilate și prezentate pentru alte scopuri decât cel al prețurilor de transfer. Nu întotdeauna bazele de date comerciale oferă informații suficient de detaliate pentru a susține metoda de prețuri de transfer selectată. Nu toate bazele de date conțin același nivel de detaliere și pot fi utilizate cu o siguranță similară. Important de menționat este faptul că multe țări au constatat că bazele de date comerciale sunt utilizate pentru a compara rezultatele companiilor, nu ale tranzacțiilor, deoarece informațiile tranzacționale de la terți sunt rareori disponibile.”*

În plus, petenta afirmă că articolul 3.34 din OCDE prevede că autoritățile fiscale vor lua în considerare baza de date utilizată de contribuabil în vederea verificărilor. Această susținere se constată ca eronată, deoarece recomandarea OCDE este: „*Când un contribuabil a utilizat o bază de date protejată de drepturi de proprietate pentru a fundamenta prețurile de transfer,*

*administrația fiscală poate solicita accesul la acea bază de date pentru a verifica rezultatele contribuabilului, din rațiuni evidente de transparentă.”*

În speță, aceste afirmații ale petentei referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a Liniilor directe ale OECD, prin faptul că nu s-a utilizat aceeași bază de date cu a petentei nu pot fi reținute, deoarece, în fapt, baza de date ORBIS este o bază de date mult mai cuprinzătoare decât baza de date AMADEUS folosită de societate, dar cu aceleași informații pentru societățile din UE. Astfel că, în condițiile în care în eșantion nu au fost introduse alte societăți, organele de control nu pot fi acuzate că au utilizat informații care nu erau disponibile în momentul în care societatea a efectuat analiza.

**Date fiind cele de mai sus, în continuare, se impune a se efectua o analiză a aspectelor contestate pentru perioadele în care au fost ajustate veniturile societății, respectiv pentru anii 2016, 2017 și 2018 din perioada verificată.**

### **Anul 2016**

**A) O primă analiză ce se impune a fi efectuată este dacă tratamentul organelor de control de a exclude din eșantion de comparație anumite societăți a fost corect.**

**Din documentele la dosar se reține că pentru perioada 2014–2016** organul de inspecție fiscală a eliminat din eșantionul utilizat de SC X SRL următoarele societăți: AT KNOWLEDGE SA Spania, A CE Franța și A SP. Z P.O. Polonia, pe motiv că nu îndeplinesc condiția de independență.

1. Cu privire la AT Knowledge SA Spania inspectorii fiscali precizează că este deținută de patru asociați fiecare având câte 25% din părțile sociale. Din verificarea acestora în cadrul analizei manuale pentru a certifica independența societății s-a constatat că dl. SM Manuel controlează în mod efectiv o altă societate (EI Y SERVICIOS BOECILLO SL) având calitate de administrator, de general manager din 09.03.2011 și în 17.09.2014 de manager, datele fiind extrase din aplicația Orbis.

Contestatară afirmă că în analiza perioadei 2014- 2016/anul 2017 organul de inspecție fiscală a apreciat gradul de independență al AT KNOWLEDGE SA în baza informațiilor disponibile în Orbis în perioada 2018-2019, pentru perioada 2014-2016/anul 2017, Orbis nefurnizând informații cu privire la acționariatul AT KNOWLEDGE SA, drept pentru care consideră că aprecierea organelor de inspecție fiscală cu privire la independența acestei companii este eronată. În susținere se mai precizează că în conformitate cu baza de date „Amadeus” (*varianta disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer de către societate*) compania în discuție are BVD Idep Indic A+ (nici unul din acționarii identificați nu are deținere mai mare de 25%).

Petenta precizează că a realizat o căutare manuală a acestei companii și că pe site-ul valabil la data căutării manuale [www.atknow.es](http://www.atknow.es) și <http://empresiite.economista.es/A-T-KNOWLEDGE.html> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

În ceea ce privește societatea AT KNOWLEDGE SA, din documentele la dosar se reține că dl Manuel SM (unul din cei patru acționari cu 25%, despre care baza de date Orbis menționează că este acționar al societății fără a preciza procentul deținut de acesta din 05.2013 și că deține 25% din data de 11.2018), deținea și calitatea de general manager la EI Y SERVICIOS BOECILLO SL și din 17.09.2014 de manager al aceleiași societăți. De asemenea, se reține că pentru anul anul 2013 datele existente în aplicația Orbis indică faptul că AT KNOWLEDGE SA avea trei asociați, fără a preciza exact procentele deținute de aceștia, unul dintre ei fiind dl. Manuel SM, astfel că, întrucât acesta deținea funcții de control al altei societăți, în mod corect organele de control au apreciat că societatea nu ar trebui inclusă în eșantion, neputând fi verificate condițiile de independență pentru această societate.

2. A CE Franța- deținută în proporție de 70% de altă societate comercială, respectiv de către Natixis SA Franța

Contestatară precizează că în analiza perioadei 2014– 2016, organul de control a

apreciat gradul de independență al A CE în baza informațiilor disponibile în baza de date Orbis care, fac însă, referire la anul 2018, în perioada 2014 - 2016 Natixis SA nedeținând 70% din părțile sociale ale A CE. Acest aspect face ca aprecierea autorităților fiscale cu privire la independența A CE să fie eronată.

În susținere se mai precizează că în conformitate cu baza de date „Amadeus” (*variante disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer de către societate*) compania în discuție are BVD Idep Indic A+ (nici unul din acționarii identificați nu are deținere mai mare de 25%). Mai mult, s-a realizat o căutare manuală a acestei companii iar pe site-ul valabil la data căutării manuale <https://www.comiteo.net>; <https://fr.kompass.com/c/A-ce/fr5847459/> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

Se precizează că pentru perioada 2017-2018 această companie nu a mai fost exportată din baza de date Amadeus pentru că nu mai respecta criteriul de independență (A+/A/A-).

În ceea ce privește societatea A CE, conform informațiilor din baza de date Orbis aceasta este deținută de Natixis SA în proporție de 70%, data deținerii din 12.2018. Deoarece pentru perioada anterioară nu sunt menționați cu privire la 80% din dețineri, neexistând date concludente pentru a fi stabilit gradul de dependență, în mod corect organele de inspecție fiscală au eliminat această societate din eșantion.

**3. A SP Z.o.o. Polonia**- nu există informații despre asociații care dețin 25% din părțile sociale pentru perioada analizată.

Societatea precizează că organul de control a eliminat A SP. Z O.O. din eșantion pe motiv că nu există informații cu privire la acționariatul acesteia, dar conform bazei de date Amadeus (variante disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer, cu privire la perioada de referință) această companie are BVD Idep Indic A+ (nici unul din acționari nu are deținere mai mare de 25%).

Se mai precizează că s-a realizat o căutare manuală a acestei companii și că pe site-ul valabil la data căutării manuale <http://www.A.com/onas> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

Organul de soluționare reține că, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici în dosarul prețurilor de transfer și nici cu ocazia discuției finale, dar nici pe calea contestației, pentru societățile acceptate în eșantion, rapoarte ale acționariatului din baza de date Amadeus din care să reiasă că a verificat situația acționariatului și a istoricului acestuia, ci doar extrase de pe paginile de internet care au făcut obiectul căutării manuale a companiilor din eșantion, în care nu se regăsesc informații privind acționarii sau apartenența la vreun grup, iar conform bazei de date Orbis, care include datele din baza de date Amadeus, pentru perioada 2015-2016 cu privire la aceste societăți nu sunt disponibile informații cu privire la acționariatul acestora, în mod corect organele de control le-au exclus din eșantion, neexistând date concludente pentru a fi stabilit gradul de independență.

De altfel, folosirea indicatorului de independență A acordat de BDV nu înseamnă neapărat o garanție privind gradul de independență al unei societăți așa cum eronat consideră societatea și nu înseamnă neapărat că această terminologie este echivalentă cu neîncadrarea unei societăți în definiția „*părților afiliate*” așa cum este ea prevăzută de Codul fiscal din România.

Se mai reține că independența societăților este un criteriu esențial pentru determinarea prețului de piață, în condițiile în care „*o comparație presupune examinarea a doi termeni: tranzacția controlată supusă verificării și tranzacția necontrolată ce este văzută ca potențial comparabilă.*” (conform Liniilor Directoare OCDE), iar în condițiile în care respectarea acestui criteriu nu poate fi verificată se impune excluderea societăților din eșantion pentru ca analiza de comparabilitate să nu fie distorsionată. Totodată, după cum este menționat și la punctul 3.33 din Liniile directoare OCDE, pe care petenta îl invocă:

„3.33 Utilizarea bazelor de date comerciale nu ar trebui să încurajeze cantitatea în detrimentul



calității. În practică, realizarea unei analize comparative folosind doar o bază de date comercială ar putea fi o sursă de îngrijorare cu privire la fiabilitatea analizei, având în vedere calitatea informațiilor relevante evaluării comparabilității, care sunt de obicei obținute dintr-o bază de date. Pentru a răspunde la aceste probleme, căutările din bazele de date ar trebui perfecționate cu alte informații publice disponibile, în funcție de date și circumstanțe. Aceste îmbunătățiri aduse căutării în bazele de date sunt menite să promoveze calitatea în detrimentul abordărilor standardizate și sunt valabile atât pentru căutările făcute de către contribuabili/consultanți, cât și pentru cele realizate de către administrațiile fiscale.”

astfel că, în condițiile în care eșantionul pentru anul 2016 conținea 10 societăți, iar prin eliminarea celor trei societăți cu privire la care nu existau informații care să permită stabilirea gradului de independență, rămânea un număr rezonabil de subiecți pentru efectuarea comparării, pentru a îmbunătăți calitatea căutării, societatea însăși ar fi trebuit să elimine din eșantion societățile în discuție.

În Raportul de inspecție fiscală întocmit, inspectorii fiscali precizează din eroare că din eșantionul pentru 2014-2016 a fost eliminată și societatea Desarrollo De Productos Informaticos Sa Spania, aceasta fiind în fapt păstrată în eșantionul ajustat sub denumirea de DPI CAD IT ESPANA SOCIEDAD ANONIMA ESAX (ultima denumire a societății), conform calculelor refăcute pentru perioada 2015-2016 anexate la dosar, astfel că susținerile petentei cu privire la menținerea acestei societăți în eșantion nu vor fi analizate.

**B)** În analiza prețurilor de transfer aferente anului 2016, organul de soluționare reține că se impune a se stabili dacă pierderea înregistrată de societate în anul 2016 este justificată de motive economice legitime.

În fapt, în motivarea contestației, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală nu au investigat cauzele reale care au generat pierderi în anul 2016 și nu au efectuat ajustări pentru a stabili un rezultat care să reflecte condițiile normale de activitate, iar referitor la pierderea înregistrată în anul 2016, susține că este o pierdere reală cauzată de faptul că X SRL a deschis un punct de lucru la Timișoara, acțiune care a dus la înregistrarea unui volum mare de costuri fixe în perioada de dezvoltare: chirie, echipamente, obiecte de inventar, materiale IT.

Contrar acestor afirmații, din documentele la dosar organul de soluționare constată următoarele:

**1)** În conformitate cu cele înscrise în dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 2014-2016 prezentat de petentă, aceasta a determinat cheltuielile suplimentare generate de deschiderea unui nou punct de lucru în Timișoara, spațiu care nu a fost valorificat la întreg potențialul din lipsă de personal, ca fiind în anul 2016 în sumă de X26 lei. Drept urmare, la determinarea marjei nete de profit societatea a ajustat cheltuielile din exploatare în sensul diminuării acestora cu cheltuielile suplimentare cu chiria și amortizarea noului spațiu de lucru, fiind calculată pentru X RO o *Rată a rentabilității costurilor totale din exploatare ajustată* (RRCTE) obținută de petentă în relația cu părțile afiliate de doar 0,47 %. Se reține deci că și urmare a analizei proprii efectuate de petentă, conform celor înscrise în dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 2014-2016 prezentat, la punctul D.- Concluzii privind respectarea principiului valorii de piață se precizează referitor la marja netă ajustată că „În anul 2016 marja netă de profit înregistrată de către X RO din tranzacția analizată este sub nivelul cuartilei inferioare a intervalului valorii de piață”, rezultând că societatea nu a practicat în relația cu beneficiarii societăți afiliate, prețuri de piață pentru livrările efectuate.

**2)** Susținerea petentei că pierderea din exploatare în anul 2016 a fost cauzată de:

- cheltuielile cu obiectele de inventar în valoare de **X5,58 lei**;
- cheltuieli cu chiria deschiderii punctului de lucru de la Timișoara în valoare de **X6,58 lei**;
- cheltuieli cu materiale IT necesare dotării birourilor în valoare de **X7,28 lei**.

**Total cheltuieli = X8 lei**

astfel că în condițiile în care a înregistrat în 2016 o pierdere de X9 lei, în lipsa cheltuielilor enunțate mai sus, societatea ar fi realizat profit, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu probează practicarea unor prețuri de piață în relația cu societățile afiliate, societatea neprecizând că, și în lipsa acestor cheltuieli s-ar fi aflat tot sub nivelul cuarțilei inferioare a intervalului valorii de piață. Se reține că obținerea de profit nu este echivalentă cu practicarea de către petentă a prețurilor de piață, căci altfel nu ar mai fi necesară efectuarea niciunei analize comparative, fiind suficientă înregistrarea de profit, indiferent de nivelul acestuia.

Astfel, organul de soluționare reține că și diminuând cheltuieli din exploatare totale ale anului 2016 (X27 lei) cu cheltuieli pentru deschiderea și amenajarea punctului de lucru din Timișoara, referitor la care petenta susține că ar fi dus la înregistrarea pierderii în anul 2016 (X8 lei), și ignorând faptul că deși nu a folosit la întreaga sa capacitate sediul din Timișoara, acesta a fost utilizat parțial pentru obținerea de venituri impozabile, astfel că se impunea ajustarea cheltuielilor proporțional cu capacitatea neutilizată (procedeu utilizat de însăși societate prin calculul efectuat în dosarul prețurilor de transfer), se reține că marja netă de profit (RRCTE) înregistrată de către X RO din tranzacția analizată este sub nivelul cuarțilei inferioare a intervalului valorii de piață, respectiv:

- Venituri din exploatare totale	X28 lei
- Cheltuieli din exploatare totale <u>fără punctul de lucru TM</u>	X29 lei
Cheltuieli din exploatare totale	X27 lei
Cheltuieli cu punctul de lucru Timișoara	X8 lei
- Rezultatul din exploatare ajustat	X30 lei
- RRCTE	2,67%

**Deci, independent de cheltuielile ocazionate de deschiderea unui nou punct de lucru, marja netă de profit înregistrată de către X RO în anul 2016 este tot sub nivelul cuarțilei inferioare a intervalului valorii de piață calculată de petentă prin dosarul prețurilor de transfer, ceea ce denotă că societatea nu a utilizat prețuri de piață în operațiunile de prestare de servicii IT în beneficiul părților afiliate.**

3) Din analiza situațiilor financiare aferente anului 2016 comparativ cu 2015, se reține că în timp ce cheltuielile salariale ale societății au crescut în anul 2016 cu X31 lei reprezentând o creștere de 69% (de la X32 lei în 2015 la X33 lei în 2016), cifra de afaceri a crescut cu doar X34 lei, creșterea neacoperind nici cheltuielile suplimentare cu salariile, nemaivorbind de un plus valoare adus de noul personal angajat.

De altfel, în timp ce cheltuielile salariale ale societății (care dețin ponderea cea mai mare în costul serviciilor prestate, respectiv 93% în anul 2016) au crescut în anul 2016 cu 69%, rezultatul net al anului 2016 este sub cel al anului 2015 cu X35 lei (de la profit în sumă de X36 lei în 2015, la pierdere X37 lei în 2016), fapt constatat și de petentă în Anexele la situațiile financiare depuse la organul fiscal pentru anul 2016, astfel că, în condițiile în care petenta indică în contestație cheltuieli suplimentare cu deschiderea spațiului din Timișoara în sumă de X8 lei (chirie, materiale IT, obiecte de inventar), tot nu se justifică înregistrarea de pierdere fiscală în 2016.

Totodată din analiza dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 2014-2016 se reține că prin Anexa la „contractul cadru de subcontractare între companii din data de 15.01.2013” încheiată la 25.01.2016 părțile, respectiv X Automotive GmbH și SC X SRL au convenit reducerea prețului pe oră stabilit pentru prestațiile facturate de subsidiara din România, de la 21,4 euro/oră la 19 euro/oră, reprezentând o reducere de peste 11% a prețului orar de facturare pentru serviciile prestate în beneficiul societăților afiliate, reducerea fiind mai mare decât rata de rentabilitate a costurilor din anul 2015 a societății, de 9,07%.

Date fiind cele mai sus prezentate, precizările petentei privind înregistrarea de pierdere în anul 2016 ca urmare a angajării de cheltuieli pentru deschiderea și amenajarea noului sediu

nu pot fi reținute de către organul de control, în condițiile în care prin propriile calcule din dosarul prețurilor de transfer prezentat, după ce a ajustat cheltuielile cu valoarea cheltuielilor generate de noul punct de lucru astfel încât calculul să nu fie influențat de acestea, societatea însăși a constatat că tot se află sub nivelul cuartilei inferioare a intervalului valorii de piață.

În ceea ce privește afirmațiile petentei privind riscul limitat de funcționare al societății, aceasta nu poate justifica în niciun caz înregistrarea de pierderi, în condițiile în care, așa cum am arătat anterior, pierderea nu a fost generată de deschiderea noului punct de lucru iar petenta nu precizează alte condiții care ar fi dus la înregistrarea de pierderi în anul 2016. Se reține că, deși petenta susține că societatea primește o remunerație garantată „cost plus”, ceea ce înseamnă că, indiferent de succesul economic sau de eșecul produsului final, încasează toate costurile suportate în legătură cu dezvoltarea software-ului, plus o marjă de profit garantată, aceasta nu precizează care ar fi această marjă și nu justifică reducerea prețului orar efectuată pentru anul 2016. De altfel, analiza comparativă a prețurilor de transfer se efectuează pentru a se constata dacă această marjă se situează în intervalul de piață, iar în anul 2016 petenta însăși a constatat că marja netă de profit înregistrată de către X RO este sub nivelul cuartilei inferioare a intervalului valorii de piață.

Afirmația petentei că metoda de remunerare folosită pentru serviciul software oferit este absolut adecvată la un „cost plus”, iar marja de profit utilizată la prețurile de transfer se încadrează în intervalul admisibil al studiilor de evaluare comparativă pentru companiile cu o funcție comparabilă și un profil de risc asemănător, nu poate fi reținută fiind eronată în condițiile în care prin dosarele prețurilor de transfer întocmite pentru anii 2016 și 2018 societatea a constatat că nu se situează în intervalul de comparabilitate.

În ceea ce privește afirmația petentei că Ghidul OECD reține că societățile afiliate, la fel ca și cele independente, pot suporta pierderi reale fie din cauza costurilor masive de început, condițiilor economice nefavorabile, ineficienței, fie din cauza altor motive economice legitime, organul de soluționare reține că așa cum am arătat anterior și în absența cheltuielilor generate de deschiderea noului punct de lucru, analiza efectuată denotă că societatea nu a utilizat în relația cu afiliații preturi de piață astfel că în mod legal organele de control au considerat că se impune ajustarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață.

Astfel, în condițiile în care societatea însăși a constatat că nu a utilizat prețuri de piață în operațiunile de prestare de servicii IT în beneficiul părților afiliate în anul 2016, iar ajustarea efectuată de către organele de control a respectat prevederile legale în vigoare, fiind efectuată utilizând valoarea mediană a intervalului de comparare pentru anul 2016 de 14,52%, contestarea de către societate a impozitului pe profit determinat suplimentar pentru anul 2016, în sumă de X14 lei, se constată ca neîntemeiată.

## **Anul 2017**

O primă analiză ce se impune a fi efectuată este dacă tratamentul organelor de control de a exclude din eșantion de comparație anumite societăți a fost corect.

**Din documentele la dosar se reține că pentru perioada 2017– 2018** organul de inspecție fiscală a eliminat din eșantionul utilizat de SC X SRL următoarele societăți: 5CC Franța, AT Knowledge SA Spania, DIIntelygenz Sa Spania și S Franța, pe motiv că nu îndeplinesc condiția de independență.

**1. Cu privire la 5CC FRANȚA** inspectorii fiscali precizează că a fost eliminată din eșantion deoarece în baza de date Orbis nu există date despre asociați pentru perioada analizată.

Societatea afirmă că în conformitate cu baza de date Amadeus (varianta disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer de către societate) această companie are BVD Idep Indic A- (nici unul dintre acționarii identificați nu are deținere mai mare de 25%). Totodată, se precizează că a fost efectuată o căutare manuală a acestei companii, dar pe site-ul valabil la

data căutării manuale <http://lab5com.fr/#1448536560318-7c8ff5ce-7b4e> și <https://lb.Kompass.com/c/5com-consulting/fr0503080/>, nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

2. Cu privire la AT KNOWLEDGE SA SPANIA inspectorii fiscali precizează că este deținută de patru asociați fiecare având câte 25% din părțile sociale. Din verificarea acestora în cadrul analizei manuale pentru a certifica independența societății s-a constatat că dl. SM Manuel controlează în mod efectiv o altă societate (EI Y SERVICIOS BOECILLO SL) având calitate de administrator, de general manager din 09.03.2011 și în 17.09.2014 de manager, datele fiind extrase din aplicația Orbis.

Contestatară afirmă că în analiza anului 2017 **organul de inspecție fiscală a apreciat gradul de independență al AT KNOWLEDGE SA în baza informațiilor disponibile în baza de date Orbis care fac referire la perioada 2018-2019, respectiv că pentru anul 2017, Orbis nu furnizează informații cu privire la acționariatul AT KNOWLEDGE SA, iar conform Amadeus (variante disponibilă la data pregătirii analizei de prețuri de transfer de către Societate) această companie are BVD Idep Indic A+ (nici unul din acționarii identificați nu are deținere mai mare de 25%).**

Petenta precizează că a realizat o căutare manuală a acestei companii și că pe site-ul valabil la data căutării manuale [www.atknow.es](http://www.atknow.es) și <http://empresiiite.economista.es/A-T-KNOWLEDGE.html> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

În ceea ce privește societatea AT KNOWLEDGE SA, din documentele la dosar se reține că dl Manuel SM (unul din cei patru acționari cu 25%, despre care baza de date Orbis menționează că este acționar al societății fără a preciza procentul deținut de acesta din 05.2013 și că deține 25% din data de 11.2018), deținea și calitatea de general manager la EI Y SERVICIOS BOECILLO SL și din 17.09.2014 de manager al aceleiași societăți. De asemenea, se reține că pentru anul anul 2013 datele existente în aplicația Orbis indică faptul că AT KNOWLEDGE SA avea trei asociați, fără a preciza exact procentele deținute de aceștia, unul dintre ei fiind dl. Manuel SM astfel că, întrucât acesta deținea funcții de control al altei societăți, în mod corect organele de control au apreciat că societatea nu ar trebui inclusă în eșantion, neputând fi verificate condițiile de independență pentru această societate.

Cu privire la cele două societăți prezentate mai sus, organul de soluționare reține că, în condițiile în care societatea nu a prezentat nici în dosarul prețurilor de transfer și nici cu ocazia discuției finale, dar nici pe calea contestației, pentru societățile acceptate în eșantion, rapoarte ale acționariatului din baza de date Amadeus din care să reiasă că a verificat situația acționariatului și a istoricului acestuia, ci doar extrase de pe paginile de internet care au făcut obiectul căutării manuale a companiilor din eșantion, în care nu se regăsesc informații privind acționarii sau apartenența la vreun grup, iar conform bazei de date Orbis, care include datele din baza de date Amadeus, pentru perioada 2017 cu privire la aceste societăți nu sunt disponibile informații cu privire la acționariatul acestora, în mod corect organele de control le-au exclus din eșantion, neexistând date concludente pentru a fi stabilit gradul de independență.

De altfel, folosirea indicatorului de independență A acordat de BDV nu înseamnă neapărat o garanție privind gradul de independență al unei societăți așa cum eronat consideră societatea și nu înseamnă neapărat că această terminologie este echivalentă cu neîncadrarea unei societăți în definiția „*părților afiliate*” așa cum este ea prevăzută de Codul fiscal din România.

Se mai reține că independența societăților este un criteriu esențial pentru determinarea prețului de piață, în condițiile în care „*o comparație presupune examinarea a doi termeni: tranzacția controlată supusă verificării și tranzacția necontrolată ce este văzută ca potențial comparabilă.*” (conform Liniilor Directoare OCDE), iar în condițiile în care respectarea acestui criteriu nu poate fi verificată se impune excluderea societăților din eșantion pentru ca analiza de comparabilitate să nu fie distorsionată. Totodată, după cum este menționat și în Liniile directoare OCDE:

„3.33 Utilizarea bazelor de date comerciale nu ar trebui să încurajeze cantitatea în detrimentul

calității. În practică, realizarea unei analize comparative folosind doar o bază de date comercială ar putea fi o sursă de îngrijorare cu privire la fiabilitatea analizei, având în vedere calitatea informațiilor relevante evaluării comparabilității, care sunt de obicei obținute dintr-o bază de date. Pentru a răspunde la aceste probleme, căutările din bazele de date ar trebui perfecționate cu alte informații publice disponibile, în funcție de date și circumstanțe. Aceste îmbunătățiri aduse căutării în bazele de date sunt menite să promoveze calitatea în detrimentul abordărilor standardizate și sunt valabile atât pentru căutările făcute de către contribuabili/consultanți, cât și pentru cele realizate de către administrațiile fiscale.”

astfel că, în condițiile în care eșantionul pentru anul 2017 conținea 13 societăți, iar prin eliminarea celor două societăți cu privire la care nu existau informații care să permită stabilirea gradului de independență, rămânea un număr rezonabil de subiecți pentru efectuarea comparării, pentru a îmbunătăți calitatea căutării societatea însăși ar fi trebuit să elimine din eșantion societățile în discuție.

**3.** Cu privire la DIIntelygenz Sa Spania, echipa de control precizează că asociatul unic deține acțiuni la o altă societate în proporție de peste 25%, din anul 2013 între cele două societăți (DIIntelygenz Sa și CMVentures SL) există relație de afiliere directă întrucât una o controlează pe cealaltă, potrivit prevederilor pct. 26 alin. (7) din Codul fiscal. În Raportul de inspecție fiscală, organele de control au înscris în mod eronat că din eșantionul pentru 2017-2018 a fost eliminată DPI SA SPANIA în loc de DIIntelygenz Sa Spania.

Organul de soluționare reține precizările petentei cu privire la compania CMVENTURES SL prezentate la eșantionul pentru 2015-2016, unde contestatara a afirmat că a realizat o căutare manuală a companiei CMVENTURES SL (ESBX), și a constatat că societatea nu are un site oficial și nu se găsește în baza de date Amadeus, drept pentru care consideră că nu există informații suficiente cu privire la activitatea desfășurată în perioada analizată de către CMVENTURES SL, iar organul fiscal nu poate demonstra că CMVENTURES SL a desfășurat activitate operațională în perioada de referință și că activitatea desfășurată ar putea explica existența de tranzacții între cele două societăți.

Cu privire motivațiile aduse de contestatară privind desfășurarea de tranzacții între cele două societăți, societăți referitor la care organul de soluționare reține că petenta nu contestă relația de afiliere, menționăm că nici legislația națională și nici Liniile directoare OCDE nu reglementează obligativitatea demonstrării, de către societatea care întocmește dosarul prețurilor de transfer sau de către organele de inspecție fiscală, a unor tranzacții între 2 societăți afiliate direct sau indirect, pentru a fi considerate entități comparabile sau pentru a fi excluse din eșantionul de comparabilitate.

**4.** Cu privire la **S-FRANTA** echipa de control precizează că este deținută de mai multe persoane fizice care nu dețin peste 25% din părțile sociale ale acesteia și de către persoana juridică C Franta ce deține 5.06% din părțile sociale precum și calitatea de Președinte al Consiliului de Administrație, din data de 01.09.2013, între cele două societăți (S Franța și C Franța) existând relație de afiliere directă întrucât una o controlează pe cealaltă, potrivit prevederilor pct. 26 alin. (7) din Codul fiscal.

Contestatară afirmă că în analiza efectuată organul de inspecție fiscală a concluzionat că această societate face parte dintr-un grup ca urmare a faptului că societatea C care detine 5,06% în societatea S - FRANTA are și calitatea de Președinte.

Petenta invocă prevederile art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, în aplicarea cărora consideră că având în vedere faptul că societatea C deține doar 5,06% din S- FRANȚA, simpla numire în poziția de Președinte nu demonstrează faptul că între C și S FRANȚA există o relație de afiliere.

Se precizează că s-a realizat o căutare manuală a acestei companii și că pe site-ul valabil la data căutării manuale <https://www.S.com/index.html> nu existau informații că această companie ar fi parte dintr-un Grup.

Organul de soluționare reține că argumentele contestatarii nu pot fi reținute întrucât

societățile de mai sus au fost respinse din eșantionul final de societăți comparabile al contribuabilului, deoarece nu îndeplinesc criteriul de independență, respectiv o societate o controlează pe cealaltă, fiind incidente prevederile art. 7 punctul 26 lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

**„art. 7 Definiții ale termenilor comuni**

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

**26. persoane afiliate** - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta 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 în mod efectiv acea persoană juridică;”*

coroborat cu prevederile HG 1/2016 punctul 2 alin. (1)

*„2. (1) În scopul aplicării prevederilor art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, se consideră că o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere faptic cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/ personalul de conducere, are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceluiași administrator/personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul 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.”*

Astfel, potrivit art. 7 pct. 26 lit. c), dacă o persoana juridică controlează direct sau indirect cealaltă persoană juridică, atunci cele două persoane juridice sunt afiliate, iar codul de procedură explicitează că se consideră că o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere faptic cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/ personalul de conducere, are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate. Ori în speță societatea C controlează societatea S deoarece are calitatea de Președinte al Consiliului de Administrație.

Totodată, deoarece legislația românească privind prețurile de transfer a fost adoptată urmărind modelele stabilite de Liniile directoare OCDE privind prețurile de transfer, în aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, cu amendamentele/ modificările și completările ulterioare, care la punctul 11 precizează că „În sensul acestui Ghid, o „companie asociată” este o companie ce îndeplinește condițiile prevăzute de Articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE. În aceste condiții, două companii sunt asociate dacă una dintre companii participă direct sau indirect la administrarea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă “aceleași persoane participă direct sau indirect la administrarea, controlul sau capitalul ” ambelor companii (i.e. dacă ambele companii se află sub control comun).”

Conform pct. 11 din Ghidul OCDE, o “întreprindere asociată” este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la Articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE, respectiv:

*„a) o întreprindere a unui stat contractant participă direct sau indirect la managementul, controlul sau capitalul unei întreprinderi din celălalt stat contractant, sau*

*b) aceleași persoane participă direct sau indirect la managementul, controlul sau capitalul unei întreprinderi a unui stat contractant și a unei întreprinderi din celălalt stat contractant”.*

În consecință, considerăm că în materie de prețuri de transfer, se aplică prevederile Liniilor directe ale OCDE, care completează legislația națională în domeniul prețurilor de transfer (conform prevederilor art. 11 alin. 4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, normelor de aplicare ale art. 11 aprobate prin HG nr. 1/2016, precum și prevederilor art. 10 din OPANAF nr. 442/2016 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer).

Astfel, atât legislația națională cât și Liniile directe ale OCDE reglementează clar relația de afiliere în cazul participării direct sau indirect la managementul sau controlul unei societăți, în sensul că două societăți sunt afiliate dacă una o controlează pe cealaltă în mod indirect sau dacă au ca acționar comun cu peste 25% o persoană fizică, în condițiile enunțate la art.7 din Codul fiscal.

Astfel, organul de soluționare reține că argumentele contestatei nu pot fi reținute întrucât societățile DIIIntelygenz Sa Spania și S au fost respinse din eșantionul final de societăți comparabile al contribuabilului, deoarece nu îndeplinesc criteriul de independență.

Astfel, în condițiile în care excluderea din eșantionul pentru anul 2017 a celor 4 societăți s-a făcut cu respectarea legislației interne și a liniilor directe ale OCDE, se reține că ajustarea efectuată de către organele de control utilizând valoarea mediană a intervalului de comparare pentru anul 2017 de 10,53%, a respectat prevederile legale în vigoare, contestarea de către societate a impozitului pe profit determinat suplimentar pentru anul 2017, în sumă de X15 lei, constatându-se ca neîntemeiată.

### **Anul 2018**

Societatea nu este de acord cu eliminarea din eșantion a societăților 5CC Franța, AT Knowledge SA Spania, DIIIntelygenz Sa Spania și S Franța, aspect pentru care se rețin cele precizate anterior la anul 2017.

În ceea ce privește anul 2018, din documentele la dosar organul de soluționare reține că la punctul D.- *Concluzii privind respectarea principiului valorii de piață* din dosarul prețurilor de transfer prezentat de petentă, cu referire la marja netă de profit înregistrată de către X RO din prestarea de servicii IT în beneficiul părților afiliate, se precizează că „*în anul 2018 se regăsește sub cuartila inferioară a intervalului valorii de piață*” iar valoarea mediană din dosar este de **8,93 %**, nesemnificativ mai mare față de valoarea mediană determinată de organele de control după excluderea din eșantion a societăților Com Consulting Franța, AT Knowledge SA Spania, DIIIntelygenz Sa Spania și S Franța, **de 8,9%**, situație favorabilă societății.

Astfel, se reține că **eliminarea din eșantionul pentru perioada 2018 a societăților 5CC Franța, AT Knowledge SA Spania, DIIIntelygenz Sa Spania și S Franța nu a dus la modificarea valorii mediane a intervalului de referință și nu a influențat ajustarea efectuată de către organele de control pentru anul 2018**, fapt pentru care nu se va relua analiza motivelor prezentate de petentă pentru menținerea acestora în eșantion, eliminarea lor neavând influență fiscală în anul 2018.

Totodată, din Dosarul prețurilor de transfer prezentat de petentă pentru perioada 2017-2018 reiese că, având în vedere faptul că în anul 2018 marja netă de profit înregistrată de către X RO din prestarea de servicii IT în beneficiul părților afiliate (de 4,74%) este sub cuartila inferioară a intervalului valorii de piață, societatea nu a practicat în relația cu beneficiarii societăți afiliate, prețuri de piață pentru livrările efectuate.

Drept urmare, având în vedere prevederile art. 9 din Ordinul 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, alin. (1) și (2) antecitate, se reține că în mod legal organele de control au procedat la ajustarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață, utilizând valoarea mediană a intervalului de comparare de 8,9%, care este aceeași cu mediana determinată de petentă în dosarul prezentat.

Astfel, în condițiile în care societatea însăși a constatat că nu a utilizat prețuri de piață în

operațiunile de prestare de servicii IT în beneficiul părților afiliate, iar ajustarea efectuată de către organele de control a respectat prevederile legale în vigoare, fiind efectuată utilizând valoarea mediană a intervalului de comparare de 8,9%, care este aceeași cu mediana determinată de petentă în dosarul prezentat, contestarea de către societate a impozitului pe profit determinat suplimentar pentru anul 2018, în sumă de X16 lei, se constată ca neîntemeiată.

Având în vedere cele prezentate mai sus și analiza efectuată pentru anii 2016 și 2018, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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;”* urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de X1 lei.

### **III.2. Referitor la obligațiile fiscale accesorii**

**III.2.1. Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. Y/20.11.2019, emise de A.J.F.P. X, cu privire la accesoriile aferente obligațiilor principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.11.2019, în sumă totală de X38 lei (X39 lei dobânzi+X3 lei penalități de nedeclarare)**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”, iar în urma soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/08.11.2019 s-a dispus respingerea contestației pentru total obligații fiscale principale în sumă de X1 lei, reprezentând impozit pe profit.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.11.2019, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL obligații fiscale în sumă totală de X1 lei, reprezentând impozit pe profit.

Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. Y/20.11.2019, organul fiscal competent, în speță A.J.F.P. X, a calculat accesorii în sumă totală de **X17 lei**, după cum urmează:

- **X39 lei** dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **X3 lei** penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- **X40 lei** dobânzi aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- **X41 lei** penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate.

Din anexele la Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. Y/20.11.2019, reiese că accesoriile în sumă totală de X38 lei (X39 lei dobânzi+ X3 lei penalități de nedeclarare) au fost calculate pentru obligațiile de plată principale individualizate în Decizia de impunere nr. F-X/08.11.2019, începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziilor de accesorii contestate, 20.11.2019.

Organul de soluționare reține că societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor, ci precizează că nu datorează aceste obligații având în vedere principiul de drept *“accessorium sequitur principale”* în baza cărora au fost calculate, petenta considerând că se im-



pune anularea ambelor decizii de stabilire a accesoriilor, ca urmare a anularii Deciziei de stabilire a debitului principal.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

**„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.

rt. 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.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere

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.

(2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce, la cererea contribuabilului/plătitorului, cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:

a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1);

b) sunt eșalonate la plată, în condițiile legii. În acest caz, reducerea se acordă la finalizarea eșalonării la plată.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Din analiza documentelor la dosarul contestației, organul de soluționare reține că Deciziile referitoare la obligații de plată accesorii nr. Y/20.11.2019 **au fost corectate din oficiu** prin Decizia de impunere nr. 51948/03.12.2019, în sensul diminuării obligațiilor accesorii cu suma de X42 lei, din care X43 lei penalități de nedeclarare și X44 lei dobânzi. Organul emitent precizează că având în vedere cererea de compensare a contribuabilului cu suma aprobată la rambursare, s-a impus recalcularea accesoriilor de la scadență până la data decontului cu opțiune de rambursare, respectiv 19.09.2019, soluționat prin inspecție fiscală la data de 29.11.2019.

Totodată, se precizează că având în vedere solicitarea contribuabilului, și constatându-se că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 118 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin Decizia nr. 538361/06.12.2019, **s-au anulat penalități de nedeclarare** în cuantum de X45 lei reprezentând 75% din totalul penalităților de nedeclarare.

Drept urmare, pentru dobânzile în sumă de **X44 lei** și pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de **X46 lei** (X43 lei+ X45 lei), în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (2) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.1 lit. c) din Anexa la Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

## Legea 207/2015

„art. 269 Forma și conținutul contestației

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

## Ordinul 3741/2015

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

c) *fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;*”

**contestația urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.**

Totodată, deoarece prin prezenta decizie de soluționare, contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/08.11.2019 **a fost respinsă ca neîntemeiată**, în conformitate cu principiul de drept **“accessorium sequitur principale”** după care au fost calculate, **se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. Y/20.11.2019**, cu privire la accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X1 lei, respectiv pentru **dobânzi în sumă de X47 lei (X39- X44 lei) și penalități de nedeclarare în sumă de X47 lei (X3- X43- X45 lei).**

Referitor la constatarea petentei că în Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.11.2019 sunt menționate sume care nu au legătură cu obiectul inspecției fiscale, din documentele la dosar se reține că nicio prevedere legală de la Titlul VII- Colectarea creanțelor fiscale, Capitolul III- Dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu dispune în sensul că organul fiscal de administrare trebuie să emită decizii de accesorii individual pentru fiecare declarație sau decizie prin care s-au evidențiat obligații fiscale principale. Astfel, în mod legal organele fiscale au cuprins în Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.11.2019 accesoriile atât pentru debitele principale evidențiate în decizia de impunere emisă ca urmare a inspecției fiscale, cât și pentru sumele declarate de petentă prin declarațiile 100 depuse la organul fiscal, care nu au fost achitate la scadență.

**III.2.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.11.2019, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la dobânzile aferente debitelor curente declarate de societate, în sumă de X40 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, poate să se pronunțe asupra legalității acestora, în condițiile în care petentul prin contestația formulată nu prezintă motive de fapt și de drept pentru care înțelege să le conteste.**

Din documentele existente la dosarul cauzei și din contestația înaintată de petentă, se reține că petenta contestă stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale accesorii în sumă de **X40 lei**, reprezentând dobânzi aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate în sumă de X48 lei, declarate ca datorate prin declarația 100 nr. 127149566/25.10.2017, calculate de la data scadentei (25.10.2017) până la data plății (02.11.2017), prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

În contestația depusă, deși solicită anularea în totalitate a dobânzilor stabilite suplimentar de plată prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.11.2019, în sumă de X2 lei, societatea contestatară nu face nici o referire la motivul în fapt și în drept pentru care contestă suma de X40 lei.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 276

din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“art. 269 Forma și conținutul contestației**

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

**art. 276 Soluționarea contestației**

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

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) și 2.5. din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

*„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;*

*2.5. 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”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că soluționarea contestației se face în **limitele sesizării**, organul competent având drept să verifice motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal doar în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Drept urmare, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/20.11.2019 **cu privire la dobânzile în sumă de X40 lei, calculate aferent vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate declarate de petentă prin declarația cod 100 din 25.10.2017.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și alin. (2), art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și alin. (6) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE:**

**1) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/08.11.2019**, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru **impozitul pe profit în sumă totală de X1 lei.**

**2) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **Y/20.11.2019**, emisă de A.J.F.P. X, pentru **dobânzi în sumă de X47 lei.**

**3) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. Y/20.11.2019**, emisă de A.J.F.P. X, pentru **suma de X47 lei**.

**4) Respingerea ca rămasă fără obiect** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii** reprezentând penalități de nedeclarare **nr. Y/20.11.2019**, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de **X46 lei**.

**5) Respingerea ca rămasă fără obiect** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere **nr. Y/20.11.2019**, emisă de A.J.F.P. X, pentru dobânzi în sumă de **X44 lei**.

**6) Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere **nr. Y/20.11.2019**, emisă de A.J.F.P. X, pentru **dobânzi în sumă de X40 lei**.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.