

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIESTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 658 din 11 august 2014
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xxxxxx S.R.L., municipiul xxxx, județul xxxxxx

Cu adresa nr. xxxx/xx xx xxxx, înregistrată la **Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiesti** sub nr. xxxx/xx xx xxxx,, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxxxx** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. xxxxx S.R.L.** din municipiul xxxxx, **județul xxxxxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-IL XX* emisă de reprezentanți ai Inspecției Fiscale xxxx.

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. F- xx/xx xx xxxx.

S.C. "xxxxx S.R.L. are sediul în municipiul xxxx, județul xxxxx, b-dul xxxx, nr. xx, bl. xx, parter, cod postal xxxxx și codul unic de înregistrare fiscală xxxx cu atribut fiscal xx.

Obiectul contestației îl constituie suma de **xxxxxx lei** reprezentând:

- xxxxxx lei impozit pe profit,
- xxxxxx lei accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevazut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de xx xx xxxx, iar contestația a fost înaintată prin posta în data de xx xx xxxx și înregistrată la AJ.F.P. xxxsub nr. xxxxx/ xx xx xxxx.

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

I. Sustinerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] S.C. xxxxxx SRL Slobozia,[...] împotriva deciziei de impunere nr.F-IL xxx din xx.xx.xxxx [...] emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F- xxx din xx.xx.xxxx, pe care le contestam [...] : xxx lei impozit pe profit, xxxx lei dobânzi și xxxx lei penalități de întârziere , [...]societatea S.C. xxxxxx SRL a efectuat, în perioada xxxx-xxxx achiziții de bunuri de la persoane afiliate și că nu a justificat prețurile de achiziție [...] prin prezentarea dosarului prețurilor de transfer, [...] fapt ce a determinat estimarea prețurilor de transfer de către inspecția fiscală prin aplicarea dispozițiilor art.3 din Ordinul Președintelui ANAF nr.222/2008.

Procedura aplicată, respectiv estimarea prețurilor de transfer, nu este legală [...] ca urmare a două solicitări consecutive ale organului de inspecție fiscală. Astfel conform art.2 din Anexa nr.3 a O P.A.N.A.F. 222/2008, [...]

În ceea ce privește metoda marjei tranzacționale nete utilizată de organele de inspecție fiscală (cap. IV raport inspecție fiscală)

a)Au aplicat marja operațională netă (NCP% anexa 1,3 și 1 .4) asupra întregii cifre de afaceri a firmei și nu doar pentru aprovizionările de la, firmele afiliate. Se reține în capitolul IV a raportului de inspecție fiscală : „[...]”, organele de inspecție fiscală nu au făcut nicio comparație între prețurile de achiziție ale S.C. xxxx SRL și cele practicate de alte persoane juridice independente, [...] Nereală este și constatarea inspecției potrivit [...] nu se face nicio referire cu privire la bunurile comparate și caracteristicile lor (nici măcar cu titlu de exemplu) și nici la conținutul strategiilor de afaceri comparate sau la elemente din cuprinsul acestor strategii, toată această construcție fiscală neavând decât un caracter formal.

Chiar organul de control, fiscal menționează : Au fosti selectate 3 comparabile pentru care s-au calculat în fiecare an indicatorul de rentabilitate al costurilor de exploatare, utilizându-se informațiile din declarațiile 101-an profit al fiecărei societăți [...] că organul fiscal nu avea de unde să dețină informații despre caracteristicile bunurilor comparate și a strategiilor de afaceri, doar din analiza declarației 101, [...] date de natură financiară și fiscală.

Ca titlu de exemplu societatea xxxx SRL este din xxxx și ponderea vânzărilor o constituie materialele de construcții (ciment, cărămizi, BCA , fier beton etc.) exact ce noi nu comercializăm , are toate spațiile proprietate, iar noi plătim și chirie pentru spații.

O altă susținere a inspecției fiscale [...] este neîntemeiată , întrucât cu ocazia efectuării inspecției fiscale s-au pus la dispoziția organelor de control toate documente contabile [...].

In aplicarea metodei de estimare a marjei tranzacționale nete, organele de inspecție fiscală aveau obligația să aplice prevederile Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor art.11 alin.2 litera d) din Codul fiscal. Aceste norme reglementate de HG 44/2004 , prevăd la pct.29 că : [...] în aplicarea acestei metode, la stabilirea mediei indicatorilor anuali (marjelor) organul de inspecție fiscală, atunci când au ajustat cheltuielile societății și au stabilit obligațiile fiscale suplimentare, nu au ținut cont de următoarele situații ce rezultau în mod evident [...]

De asemenea organele de inspecție fiscală au ignorat dispozițiile pct .33 din aceleași Norme metodologice , care prevăd că : „[...]”.Organele de control nu fac nicio referire la elementele prevăzute de dispozițiile legale menționate mai sus.[...]

Din conținutul acestor dispoziții legale rezulta că estimarea prețurilor se face prin identificarea unor tranzacții similare,[...] și nu a unor indicatori economici și financiari anuali i[...] nu au identificat nicio tranzacție similară [...]

Precizăm că toate achizițiile efectuate în perioada xxxx -xxxxx de la societățile afiliate, [...] s-au efectuat la prețurile de piață, cu respectarea legislației în vigoare, vânzarea acestora făcându-se cu aplicarea unei marje de adaos comercial (profit) așa cum au constatat și inspectorii fiscali.Deci tranzacțiile au fost efectuate în scop economic, respectiv acela de a obține profit [...]

II. Prin Raportul de inspecție fiscală F-IL xx/xx xx xxxx încheiat la S.C. xxxx S.R.L., s-au stabilit următoarele:

[...] capitolul II – date despre contribuabil [...]

11. Prezentarea relațiilor de afiliere: Au fost constatate relații de afiliere între SC xxxxx SRL xxxx(asociați si administratori d-nii xxxxx si xxxxx) si SC xxxxxx SRL xxxxx (asociat d-l xxxxxx) si SC xxxxxx SRL București (asociat d-l xxxxxxxx

[...] Capitolul III Constatari Fiscale impozit pe profit [...]

Pentru perioada xxxx -xxxxx [...]diferența de xxxxx lei impozit pe profit [...]astfel: asupra sumei de xxxxx lei cu care a fost diminuată pierderea perioadei xxxxxx - xxxxx[...], asupra sumei de xxxxx lei venituri din dobinzi (conform anexa nr.1.2).[...] reconsiderate veniturile din dobinzi [...]asupra sumei de xxxxx lei reprezentind ajustarea cheltuielilor de exploatare (conform anexa nr.1.4).Motivul de fapt : au fost ajustate cheltuielile de exploatare, așa cum sunt explicate in cap. IV "Preturi de transfer" Temeiul de drept : au fost aplicate prevederile art. 11, al. 2, lit d. din Legea nr. 571/2003 in care se arata : "[...]".

Pentru perioada xxxxx -xxxxx - impozit pe profit declarat de operatorul economic :xxxxx lei , impozit pe profit stabilit de organul de inspecție fiscală :xxxxx lei -diferența :xxxxx lei

Diferența de xxxxx lei impozit pe profit [...] calculata asupra următoarelor sume : - xxxxx lei venituri din dobinzi, [...]". xxxxx lei reprezentind ajustarea cheltuielilor de exploatare (conform anexa nr. 1.4).Motivul de fapt : au fost ajustate cheltuielile de exploatare, așa cum sunt explicate in cap. IV "Preturi de transfer"[...]".

Diferența de xxxxx lei impozit pe profit stabilita de organul de inspecție fiscală a fost calculata asupra următoarelor sume :-xxxxx lei venituri din dobinzi [...]"-xxxxxx lei reprezentind ajustarea cheltuielilor de exploatare [...], așa cum sunt explicate in cap. IV "Preturi de transfer"[...]".

Recapitulatie - impozit pe profit declarat de operatorul economic - xxxxxx lei, impozit pe profit stabilit de organul de inspecție fiscală- xxxxx lei,diferența- xxxxx lei, majorari de intarziere, - xxxxxx lei,-penalitati de intarziere - 9488 lei

[...]Capitolul IV –Dosarul preturilor de transfer[...]

3. Constatări privind relațiile de afiliere si dosarul preturilor de transfer

[...] Perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale a fost xxxx-xxxxx.Intrucât o parte semnificativă a tranzacțiilor societății comerciale analizate s-a desfășurat cu societăți afiliate, s-a solicitat agentului economic întocmirea dosarului preturilor de transfer.

• Deși au fost efectuate doua solicitări consecutive, agentul economic nu a dus la îndeplinire măsura întocmirii dosarului preturilor de transfer, fiind sancționat contravențional conform PV xxxxx/xxxxx cu suma de xxxxx ron.

In ceea ce privește achizițiile de bunuri de la persoana afiliata, acestea sunt contabilizate in contul 607, care reprezintă ponderea costurilor de exploatare angajate de SC xxxxxx SRL. Întrucât societatea:

- nu justifica preturile de achiziție a mărfurilor destinate revanzării, facturate de entitatea afiliata;

- agentul economic nu a prezentat dosarul preturilor de transfer urmare a solicitărilor, fiind sancționat in acest sens, sunt întrunite elementele ce reprezintă lipsa datelor necesare organului fiscal competent, pentru stabilirea dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață;

Conform prevederilor art. 3 din Ordinul 222/2008, estimarea prețurilor de transfer se va efectua astfel:[...]Cea mai relevantă comparație se realizează prin raportare la societăți care activează în spațiul național sunt supuse aceluși constrângeri/opportunități economice, în spiritul respectării factorului de comparabilitate privind circumstanțele economice.

Studiul de comparabilitate [...] utilizând baza de date ORBIS.

Comparatia profitabilității a avut în vedere raportarea preturilor de achiziție si altor costuri de exploatare pentru achiziția mărfurilor, practicate între societatea analizată si societatea afiliata, la preturile practicate de clienți independenți pentru realizarea aceluiași obiect de activitate, [...] la nivel agregat.

Pentru determinarea costurilor [...] interogată baza de date ORBIS, alegandu-se ca indicator rata rentabilității costurilor de exploatare, respectiv indicatorul NCP.Conform regulilor generale, acesta se calculează astfel: NCP (%) = EBIT/Ch. exploatare x 100,

Pentru fiecare an au fost identificate trei tranzactii similare si s-a realizat media aritmetică a acestora pentru a reflecta valoarea la nivelul căreia s-a efectuat ajustarea. Strategia de interogare a bazei de date Orbis a avut în vedere următoarele criterii: [...] inspecție fiscală au acordat o recunoaștere a tuturor factorilor de comparabilitate prezenta în Ordinul 222/2008, inclusiv a strategiei de afaceri: caracteristicile bunurilor/serviciilor, analiza funcțiilor/riscurilor/activelor, strategia de afaceri si circumstanțele economice.

Au fost selectate 3 comparabile, pentru care s-a calculat in fiecare an indicatorul de rentabilitate al costurilor de exploatare, utilizandu-se informațiile din declarațiile 101-an profit al fiecărei societăți si pentru fiecare an de analiza.

Din analizele efectuate de organele de inspecție fiscală a rezultat faptul că în fiecare din anii 2010-2011-2012, rata rentabilității costurilor societăților care desfășoară aceleași activități, in aceeași perioada, în tranzacțiile desfășurate cu persoanele independente, generează marja operațională care depășește valorile indicatorului calculat pentru societatea supusa inspecției fiscale.

Aceasta conduce la concluzia ca tranzacțiile desfășurate de RM ROROM (in care ponderea este deținută de costurile de achiziție a mărfurilor de la persoana afiliata), nu se află în lungime de braț, respectiv la preț de piață, drept pentru care la control s-a procedat la ajustarea cheltuielilor [...]

Media ratelor de rentabilitate a costurilor companiilor independente se regăsește în anexa nr.4 si a condus la ajustarea costurilor de exploatare a societății xxxxx SRL, conform situației din anexa nr. 5 , respectiv:- xxxxx ron in anul xxxx; xxxxx ron in anul xxxx; xxxxx ron in anul xxxx [...]"

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

Controlul efectuat la S.C. xxxxx S.R.L. xxxxx concretizat prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-xx xxxx din xx xxx xxxx și Decizia de impunere nr. F- xx xxxx din xx xxx xxxx, a avut ca obiectiv, printre altele, verificarea modului de calcul, evidentiere și declarare a impozitului pe profit din perioada ianuarie xxxx - decembrie xxxxx.

Obiectul principal de activitate al societății îl constituie "xxxxx.

Astfel, în perioada analizată, s-a stabilit o diferență suplimentară la impozitul pe profit în sumă de **xxxxx lei**, ca urmare a majorării rezultatului fiscal al S.C.xxxxx S.R.L. cu suma totală de xxxxx lei, din care:

- xxxxx lei reprezintă ajustarea cheltuielilor de exploatare efectuată în baza prevederilor art.11 alin (2) lit d) din Codul fiscal, respectiv ca urmare a tranzacțiilor efectuate de societate cu persoane juridice române afiliate;
- xxxxx lei reprezintă venituri din dobânzi aferente avansurilor acordate societăților afiliate;
- xxxxx lei reprezintă cheltuieli nedeductibile cu amortizarea și diminuarea pierderii fiscale stabilită de societate.

Aferent diferenței de impozit pe profit în sumă de xxxxx lei, conform prevederilor art. 119 alin.(1), art.120 alin.(1) si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, au fost calculate dobânzi si penalități de întârziere în sumă totală de **xxxxx lei** (xxxxx lei dobânzi/majorari de întârziere + xxxxx lei penalizări de întârziere).

* S.C. xxxxxx S.R.L. contestă parțial impozitul pe profit stabilit la control, respectiv suma de **xxxxx lei** aferentă ajustării cheltuielilor de exploatare în sumă de xxxxxxx lei, ca urmare a derulării tranzacțiilor cu persoane afiliate, precum și accesoriile aferente în sumă de **xxxxx lei** (xxxxx lei penalizări de întârziere + xxxxx lei dobânzi/majorari de întârziere).

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea în mod eronat a procedurii de estimare a prețurilor de transfer, fără a solicita de doua ori consecutiv dosarul prețurilor de transfer, așa cum prevede Ordinul 222/2008.

De asemenea, consideră că organele de inspectie fiscală au aplicat metoda marjei operationale nete asupra întregii cifre de afaceri și nu doar pentru aprovizionările de la firmele afiliate, că în mod eronat au stabilit ca metodă de estimare metoda marjei nete, fără a ține cont de specificul activității societatii și nu au facut o comparație reală între prețurile de achiziție ale societății și cele practicate de persoane independente, întrucât prin actul de control nu se face referire la prețurile comparate, bunurile care au facut obiectul comparatiei și caracteristicile bunurilor.

Se susține că tranzacțiile efectuate de societate cu persoanele afiliate s-au efectuat la prețul de piață și în scopuri economice.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

a) Referitor la prezentarea dosarului prețurilor de transfer

În fapt, în data de xx.xx.xxxx, conform Avizului de inspectie fiscală F- xx xxxx din xx xxx xxxx, organele de inspectie fiscală au comunicat S.C. xxxxxx S.R.L. începerea verificării fiscale privind obligatiile datorate către bugetul general consolidat.

Întrucât societatea comercială efectuează în mare parte achiziții de la societăți cu care se află în raport de afiliere, respectiv SC xxxxx SRL si SC xxxxxx SA, prin adresa nr. xxxx/xx.xxx.xxxx, s-a solicitat societății întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer cu termen de prezentare xx.xx.xxxx.

Totodată, prin această adresă, s-a comunicat societății și suspendarea inspectiei fiscale începând cu data de xx.xx.xxxx.

Societatea comercială a solicitat prin adresa nr. xxx înregistrată la organul de inspectie fiscală sub nr. xxxx/xx.xxx.xxxx, amânarea cu încă trei luni a prezentării dosarului prețurilor de transfer în baza art. 2 alin. (6) din Ordinul nr. 222/2008, iar prin adresa nr. xxxx/xx.xxx.xxxx organele de inspectie fiscală au acordat societății un nou termen de prezentare și depunere al dosarului preturilor de transfer, respectiv la data de xx.xx.xxxx.

Ca urmare a reluării inspectiei fiscale la data de xx.xx.xxxx, comunicată societății prin adresa nr. xxxx/xx.xxx.xxxx acesteia i s-a solicitat prezentarea dosarului preturilor de transfer, care însă nu a fost prezentat, motivul invocat de administrator fiind acela că nu a fost găsit expertul fiscal care să îl realizeze în timpul solicitat și nu are timpul necesar pentru a-l finaliza în timpul controlului.

Ca urmare a refuzului de a prezenta dosarul preturilor de transfer, organele de inspectie fiscală au procedat la aplicarea procedurii de estimare a preturilor de transfer și la stabilirea cuantumului acestora.

Societatea comercială susține faptul că în mod nelegal organele de inspectie fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer, întrucât nu au solicitat de doua ori dosarul preturilor de transfer, în conformitate cu prevederile Ordinului ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, anexa 3, art.2, pct 1.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 79 Obligația de a conduce evidența fiscală

(2) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer. Conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta, se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.,,

Totodata, Ordinul ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer precizeaza:

“ART. 2 (1) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer”

(6) Stabilirea termenului de către organul fiscal competent, pentru punerea la dispoziție de către contribuabil a dosarului prețurilor de transfer, va avea în vedere numărul de persoane afiliate implicate în tranzacții, numărul de tranzacții efectuate și complexitatea acestora, precum și perioada de timp pe care se desfășoara tranzacțiile. Termenul pentru punerea la dispoziție a dosarului prețurilor de transfer va fi de maximum 3 luni calendaristice, cu posibilitatea prelungirii o singură dată, la solicitarea scrisă a contribuabilului, cu o perioadă egală cu cea stabilită inițial.

“ART. 3

(1) Refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.

(2) Organele fiscale competente, în cazul efectuării de către contribuabil de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, vor estima cuantumul prețurilor de transfer.”

În anexa 3, art. 2 se precizează

“Capitolul “Estimarea prețurilor de transfer” va cuprinde următoarele:

1. prezentarea motivului de fapt cu privire la neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, urmare a două solicitări consecutive. Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer reprezintă lipsa datelor necesare organului fiscal competent, pentru stabilirea dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață.”

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că nu pot fi reținute susținerile din contestație, întrucât, ca urmare a solicitării dosarului prețurilor de transfer, inspecția fiscală a fost suspendată în perioada xx.xx.xxxx – xx.xx.xxxx, care se compune din 6 luni calendaristice, acordându-se în acest fel perioada maximă pentru întocmirea acestui dosar (3 luni x 2), drept pentru care cea de-a doua solicitare a dosarului prețului de transfer nu a mai fost posibilă prin expirarea termenului maxim de întocmire.

Astfel, din dosarul contestației rezultă faptul că organele de inspecție fiscală au acordat societății două termene de prezentare al acestui dosar, respectiv data de xx.xx.xxxx, prin solicitarea de întocmire a dosarului prețurilor de transfer nr. xxxxx/ xx.xx.xxxx și prin adresa xxxxx/ xx.xx.xxxx prin care se acorda un nou termen de prezentare al dosarului prețurilor de transfer, respectiv până la data de xx.xx.xxxx, insumând în fapt un termen de sase luni, termen maxim admis de prevederile legale mai sus citate ca societatea sa-și îndeplinească obligația de a întocmi și de a prezenta dosarul prețurilor de transfer.

În data de xx.xx.xxxx, prin adresa xxxxxx/ xx.xx.xxxx, societății i se comunica reluarea inspecției fiscale tocmai ca urmare a încetării condiției care a generat suspendarea verificării, respectiv pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer, însă, la reluarea inspecției fiscale, societatea a refuzat să prezinte dosarul prețurilor de transfer, așa cum rezultă și din nota explicativă data de administratorul societății organelor de inspecție fiscală.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerile din contestație referitoare la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Ordinului ANAF nr.222/2008, nu sunt reale, deci, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de xxxxx lei aferent cheltuielilor ajustate în sumă de xxxxxx lei ca urmare a tranzacțiilor efectuate cu persoane afiliate

În perioada verificată, societatea a desfășurat tranzacții semnificative cu societăți comerciale afiliate, obiectul de activitate fiind comerțul cu amănuntul al produselor nealimentare în magazine nespecializate, însă, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer, așa cum am prezentat mai sus la pct. a).

Drept urmare, întrucât cheltuielile cu achizițiile de bunuri de la persoanele afiliate înregistrate în cont 607 “Cheltuieli privind mărfurile” reprezintă ponderea cea mai mare în totalul cheltuielilor de exploatare ale S.C.xxxxx S.R.L., iar societatea nu a justificat prețurile de achiziție, neprezentând dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer, pentru a stabili dacă acestea sunt la preț de piață, conform prevederilor Ordinului ANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit ca metodă de determinare a acestor prețuri, metoda marjei nete și întrucât au constatat ca prețurile de transfer practicate de societate nu sunt la prețul de piață, au procedat la ajustarea cheltuielilor cu sumă de xxxxxxxx lei, la majorarea profitului impozabil cu această sumă și la calculul unui impozit pe profit datorat în suma de **xxxxx lei**, sumă contestată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit și venituri suplimentare (dobânzi) în sumă de xxxxxxx lei din acordarea unui împrumut către persoane afiliate, însă societatea nu contestă această măsură.

În drept, Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:[...]

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

De asemenea, normele metodologice de aplicare ale Codul Fiscal, aprobate prin HG 44/2004, prevede:

„29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se constată că în mod corect organele de inspectie fiscală au procedat la estimarea cuantumului preturilor de transfer si au ajustat cheltuielile cu suma de xxxxxx lei în perioada supusa controlului, respectiv ianuarie xxxxx – decembrie xxxxx, stabilind un impozit pe profit suplimentar de plata in sarcina societatii in suma de xxxxxx lei, întrucât:

În perioada supusă inspectiei fiscale, S.C. xxxxx S.R.L. a achiziționat produse de la S.C. xxxxxx S.A. si S.C. xxxxx S.R.L., societăți cu care se află în relații de afiliere (asociații societatii contestatoare dețin calitatea de asociați și actionari și la societățile afiliate) în sensul prevederilor art.7 alin.(1) pct.21 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

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

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

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

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

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

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

Referitor la tranzacțiile dintre persoane afiliate, art.19 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, prevede:

"Art. 19. - [...] (5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului pretului pietei libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind preturile de transfer."

De asemenea, la art.19 alin.(1) din Codul fiscal este dată definiția profitului impozabil, astfel:

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

La pct. 24 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 se definește termenul de "pret de piață" ca fiind determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, iar tranzacțiile necontrolate sunt acelea care se desfășoară între persoane independente.

Societatea nu si-a îndeplinit obligația de a întocmi și prezenta dosarul preturilor de transfer la termenele acordate de organele de inspecție fiscală, așa cum am arătat mai sus, și în conformitate cu art 3 alin (1) si (2) din Ordinul 222/2008, acest fapt reprezintă efectuarea de catre societate de tranzacții cu persoane afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate.

În acest caz, organele de inspectie fiscală au obligația de a estima cuantumul preturilor de transfer conform procedurii prevazute la art.3 din anexa 3 privind "Procedura de estimare a cuantumului preturilor de transfer"

" ART. 3 Estimarea prețurilor de transfer prevazută la art. 2 alin. 3 se va efectua astfel:

- 1. identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării;*
- 2. tranzacțiile similare, conform pct. 1, având în vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care urmează a face obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării;*
- 3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1."*

Organele de inspectie fiscală, în conformitate cu acest articol, au identificat trei tranzacții similare cu cele desfasurate de societatea comercială, interogând baza de date Orbis.

Astfel, au procedat la selecția a trei societăți ținând cont de respectarea criteriului teritorialității, sa fie companii active cu aceeași forma de organizare și obiect de activitate, companii cu cifre de afaceri apropiate cu cele ale societății verificate, respectiv S.C. xxxxx S.R.L., S.C. xxxxx S.R.L. si S.C. xxxxxx S.R.L.

Au fost selectați indicatorii financiari de comparație, respectiv profitabilitatea societăților comparate, prin raportarea prețurilor de achiziție și a altor costuri de exploatare pentru achiziția mărfurilor practicate de societatea contestatoare cu societățile afiliate, la prețurile practicate de societățile comerciale susmenționate cu societăți independente, pentru realizarea aceluiași obiect de activitate.

În vederea determinării costurilor necesare obiectului de activitate, organele de inspectie fiscală au selectat ca metoda de estimare metoda marjei nete tradiționale, care presupune compararea profiturilor brute din activitatea de exploatare, raportată la costurile activității de exploatare.

Pentru a determina dacă prețurile de transfer practicate de societate se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață, a fost ales ca indicator rata rentabilității costurilor de exploatare, interogându-se baza de date ORBIS.

Conform anexei nr.1.3, a fost calculată rata rentabilității costurilor de exploatare (indicator NCP) pentru cele trei societăți comerciale comparabile pentru anii xxxx, xxxx și xxxxx, iar din anexa 1.4, rezultă că această rată depășește valorile indicatorului calculat pentru societatea verificată.

Pe baza mediei indicatorului NCP(%), a fost calculată marja operațională și pe baza acesteia au fost calculate cheltuielile de exploatare ale societăților comerciale pe fiecare din anii xxxx, xxxx și xxxxx.

Diferența în sumă totală de xxxxxx lei dintre cheltuielile de exploatare înregistrate de societatea comercială contestatoare în anii xxxx – xxxx prin declarațiile anuale 101 privind impozitul pe profit (mai mare) și cheltuielile de exploatare rezultate din calculul estimării prin metoda marjei nete (mai mică) prezentată mai sus (anexa nr.1.4), reprezintă cheltuielile de exploatare ajustate, așa cum prevede art.11 alin (2) din Codul fiscal.

Calculul prezentat mai sus conduce la concluzia că tranzacțiile comerciale desfășurate de societatea verificată cu societățile afiliate nu se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață, drept pentru care organele de inspectie fiscală, prin ajustarea (reducerea) cheltuielilor de exploatare ale societății comerciale cu suma totală de xxxxx lei, au majorat rezultatul fiscal stabilit de societate cu această sumă și au stabilit corect o diferență suplimentară de impozit pe profit aferentă în sumă de xxxxxx lei pentru anii xxxx, xxxx și xxxxx.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm:

- Susținerile societății privind aplicarea marjei operationale nete la cifra de afaceri a societății nu poate fi reținută, intrucat din anexa 1.4 rezultă faptul că organele de inspectie fiscală au folosit pentru comparare numai veniturile din exploatare și cheltuielile de exploatare ale societății.

- Susținerea ca în cuprinsul raportului de inspectie fiscală nu se face referire la bunurile tranzacționate, nu poate fi reținută, întrucat compararea prețurilor se realizează în cazul în care este selectata ca metoda de comparație metoda compararii prețurilor, însă în cazul de față organele de inspectie fiscală au ales metoda marjei nete ce presupune compararea unor indicatori financiari obținuți de societate, respectiv rata rentabilității costurilor de exploatare.

- Susținerea din care rezultă că organele de inspectie fiscală nu au procedat la aplicarea metodei marjei nete tradiționale conform prevederilor legale, nu este reală, întrucât așa cum am prezentat mai sus, au fost respectate întocmai prevederile legale, respectiv pct. 29 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Reamintim că, organele de inspectie fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare conform prevederilor art.11 alin (2) din Codul fiscal, întrucât, societatea comercială nu a întocmit și nu a prezentat în termenul acordat dosarul prețurilor de transfer, ca urmare a tranzacțiilor desfășurate cu persoane juridice afiliate.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. “xxxxxxx” S.R.L.** din municipiul xxxxx, **judetul xxxxxx**, împotriva „*Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice*” nr. F- xx xx.xx.xxxx în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, se

DECIDE :

1. – **Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma de **xxxxxxx lei** reprezentând:

- xxxxxx lei impozit pe profit,
- xxxxxx lei accesorii aferente impozitului pe profit.

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

AVIZAT SEF B.S.C.,

ÎNTOCMIT,

DIRECTOR GENERAL,