

DECIZIA nr. 140 din 31.03.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. MBR_REG_.... de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin avocat ... în baza împuternicirii avocațiale nr./2020.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de2020 înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2020 și precizat prin adresa transmisă prin email și înregistrată sub nr.2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X yyy/25.11.2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X zzz/25.11.2019 și comunicată prin poștă în data de ...12.2019 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **D lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2018 și pentru TVA aferentă perioadei 01.12.2013-31.03.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X zzz/25.11.2019 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X yyy/25.11.2019, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de F lei și de TVA în sumă de V lei.

În privința impozitului pe profit organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de B lei, din care P lei a fost stabilită prin ajustarea cheltuielilor urmare analizei dosarului prețurilor de transfer prezentat de ABC SRL pentru tranzacțiile realizate cu persoanele afiliate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a ales metoda cost plus (MC-P) drept metoda de testare a tranzacțiilor revizuite cu persoanele afiliate din grupul W, în condițiile în care a identificat ca disponibile informații

despre vânzările de bunuri proprii realizate de W Bulgaria către distribuitori independenți din România. După identificarea tranzacțiilor comparabile a fost calculată marja brută (MB) drept indicator de nivel al profitului, ca raport între profitul brut (vânzări minus costul mărfurilor vândute) și costul mărfurilor vândute. În urma analizei a reieșit că majoritatea produselor sunt vândute de W Bulgaria către ABC SRL la prețuri preferențiale, marja brută aplicată de W Bulgaria în raport cu vânzările către ABC SRL fiind mai mică decât cea aplicată în vânzările către terți în perioada 2013-2015.

Urmare schimbării politicii comerciale după anul 2015, începând cu anul 2016 a fost utilizată marja operațională ca indicator de nivel al profitului, definită ca raport între profit (pierdere) operațională/cifra de afaceri, reieșind o marjă operațională de 3,05% pentru 2016, 2,95% pentru 2017 și 4,35% pentru 2018. În studiul efectuat pentru societățile comparabile din dosarul prețurilor de transfer, intervalul intercuartilar al marjelor operaționale ale distribuitorilor independenți sugerează că acestea se situează în intervalul intercuartilar.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate organele de inspecție fiscală au constatat că în cuprinsul acestuia nu se fac referiri și nu sunt furnizate date referitoare la prețurile de vânzare practicate de furnizori afiliați, care să cuprindă influențele reducerilor comerciale prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare cu distribuție și a anexelor la acestea, acordate atât la vânzarea plăcilor ceramice către ABC SRL de către furnizorii persoane afiliate, cât și reducerile comerciale acordate la vânzarea pe piața internă a plăcilor ceramice de către operatorul economic vizat, reducerile comerciale fiind stabilite și impuse de către persoanele afiliate, atât la achizițiile, cât și la vânzările ABC SRL.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au considerat că metoda marjei nete (MMN) este cea mai adecvată metodă pentru a analiza din punct de vedere al prețurilor de transfer tranzacțiile intragrup desfășurate de ABC SRL în perioada 2013-2018, prin utilizarea informațiilor din baza de date ORBIS. A fost selectat un eșantion de 11 societăți din UE pentru codul CAEN 4644 "Comerț cu ridicata al produselor din ceramică, sticlărie și produse de întreținere", pe baza următoarelor criterii de căutare: criteriul geografic – zona UE; codul CAEN de clasificare – 4644; criteriul de independență – societăți independente A+, A, A-; societăți active; venituri din exploatare – mai mari de 7.000.000 USD; profit brut cel puțin un an din perioada 2013-2018 – mai mare de 1.000 USD; cod consolidare – societăți comerciale care prezintă situații financiare neconsolidate.

Datele financiare ale companiilor comparabile identificate au fost utilizate pentru a determina marja netă de profit, calculată ca profit net împărțit la cifra de afaceri și s-a procedat la calculul intervalului intercuartilar obținut pentru media aferentă indicatorilor financiari obținuți de societățile din eșantionul rezultat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a înregistrat un nivel de rentabilitate situat în afara intervalului de comparabilitate generală, adică o valoare sub cuartila inferioară, după cum urmează: în 2013 a realizat -0,90% față de intervalul 1,93 și 4,04 cu o mediană de 2,67; în 2014 a realizat 1,72% față de intervalul 2,16 și 4,51 cu o mediană de 3; în 2015 a realizat -2,69% față de intervalul 1,82 și 3,92 cu o mediană de 2,92; în 2016 a realizat 0,81% față de intervalul 1,69 și 4,09 cu o mediană de 1,95. În anii 2017-2018 societatea a înregistrat un nivel de rentabilitate peste mediană, respectiv în

2017 a realizat 4,74% față de intervalul 1,67 și 3,98 cu o mediană de 2,25 și în 2018 a realizat 4,35% față de intervalul 1,45 și 4,45 cu o mediană de 2,02.

În consecință, pentru perioada 2013-2016 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare pornind de la extragerea marjei nete pe baza medianei din veniturile din exploatare, cu P1 lei în 2013, P2 lei în 2014, P3 lei în 2015 și P4 lei în 2016, rezultând o bază impozabilă suplimentară de P lei, ceea ce conduce la un impozit pe profit suplimentar în sumă de D lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-X yyy/25.11.2019 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de D lei și susține că tranzacțiile cu persoanele afiliate din perioada 2013-2016 au fost efectuate cu respectarea principiului pieței libere, iar ajustarea cheltuielilor de exploatare în urma inspecției fiscale este neîntemeiată invocând următoarele argumente:

Metoda cost-plus este cea mai potrivită pentru testarea tranzacțiilor între companii în perioada 2013-2015, societatea ABC acționând ca un comerciant/distribuitor cu risc deplin, distribuind pe piața românească diferite mărci de plăci ceramice și alte produse, produse nu numai de părțile afiliate KHA și KHO, dar și de alți producători. Societatea a implementat în 2014 o strategie de reducere a costurilor, ceea ce a determinat o îmbunătățire a rezultatului operațional, după ajustarea pentru cheltuielile semnificative nedeductibile și taxele aferente alocațiilor pentru datoriile neperformante și inventarul cu evoluție lentă.

În anul 2015 s-a înregistrat o schimbare a dreptului de proprietate – investitorul strategic Mohawk Industries a achiziționat W Group de la proprietarul său anterior, fondul de investiții Advent, care a reevaluat modelul de afaceri al ABC SRL din România (denumită ABC) și a decis transformarea societății într-un distribuitor cu risc limitat.

Transformarea societății dintr-un distribuitor cu risc complet într-unul cu risc limitat, aspect dovedit prin analiza structurii, funcțiilor și riscurilor companiei în cele două perioade (2013-2015 și 2016-2018), în ceea ce privește:

- eforturile de marketing: reduse în prima perioadă și crescute în cea de doua, cu consecința creșterii veniturilor și a numărului de clienți;

- relația cu clienții: reducerea cheltuielilor cu comisioanele în prima perioadă și eliminarea lor în a doua perioadă, prin creșterea bugetului propriu de marketing;

- riscul de credit: suportarea riscului de credit complet al clienților în prima perioadă prin întreruperea asigurării de risc de credit începută în anul 2013, politică continuată și în a doua perioadă; cheltuielile semnificative pentru datorii neperformante au fost înregistrate în anii 2014 și 2015;

- managementul inventarului: risc de inventar crescut în prima perioadă prin costuri crescute înregistrate cu deprecierea stocurilor și reducerea acestui risc în a doua perioadă, inclusiv prin acordul pentru returnarea mărfurilor cu mișcare lentă către producători din 2017; eliberarea producătorilor de orice răspundere cu privire la reclamațiile de calitate din partea clienților societății în prima perioadă, spre deosebire de aranjamentul returnării mărfurilor și posibilității refacturării către producători a unor penalități; costuri de depozitare importante în prima perioadă prin menținerea unor niveluri de stoc suficiente în depozite închiriate,

spre deosebire de deschiderea unui depozit propriu, prin utilizarea resurselor producătorilor în a doua perioadă;

- stabilirea prețului: conform versiunii bulgare a contractului încheiat de societate în calitate de distribuitor cu producătorii în data de 01.08.2012, care prevalează, expresia “convenită preliminar cu vânzătorii” semnifică o protecție antidumping contractuală, cu rolul de a asigura producătorii că distribuitorul nu va scădea prețurile pe piața românească, de natură a afecta negativ activitățile producătorilor în relația cu alți distribuitori.

Având în vedere pierderile și marjele de profit negative înregistrate de 6 companii de pe piața de plăci ceramice din România din perioada 2013-2015 (extrase prin căutare personalizată din baza de date AMADEUS) și profilul funcțional și de risc al societății, aceasta susține că este greșit să se compare marja ABC SRL (nivel brut și nivel de operare) cu marja altor distribuitori, așa cum a procedat echipa de inspecție fiscală.

Având în vedere precizările din Ghidul TP OCDE cu privire la partea testată, societatea invocă că nu au existat tranzacții comparabile la nivel intern care să poată fi testate deoarece ABC SRL a realizat achiziții în perioada 2013-2015 doar de la producătorii afiliați. Ca atare, cel mai potrivit și rezonabil a fost ca partea testată să fie producătorii, prin compararea marjelor brute obținute de aceștia în vânzările către ABC SRL cu marjele brute obținute din vânzări către alți distribuitori români cu risc deplin similar, fiind respectați toți factorii de comparabilitate: caracteristicile bunurilor și serviciilor; analiza funcțională; condițiile contractuale (cu excepția condițiilor de plată, care au fost luate în considerare în analiză și ajustate); circumstanțele economice; strategii de afaceri.

În afară de faptul că nu este adecvată din perspectiva părții testate, compararea marjelor societății cu marjele obținute extern în perioada 2013-2015 este insuficientă deoarece: în România nu există distribuitori comparabili care operează doar cu plăci ceramice; nu există informații disponibile despre acordurile distribuitorilor terți cu producătorii care furnizează, marjele acestora putând fi influențate de condiții speciale sau de afaceri pentru care nu s-au putut face ajustări fiabile; nu există informații disponibile cu privire la portofoliul distribuitorilor terți de plăci (adică, din ce țări proveneau plăcile ceramice); posibilitatea unor politici de contabilitate și de aprovizionare diferite ale societății.

Deoarece după anul 2015 profilul funcțional al ABC SRL a devenit cel al unui distribuitor cu risc limitat, care operează în întregime în beneficiul producătorilor, deci cu profit operațional “garantat”, societatea susține că apare ca rezonabil să se analizeze marja de operare în perioada 2016-2018 și ca societatea să fie parte testată, spre deosebire de perioada 2013-2015, când societatea a fost distribuitori cu riscuri depline și, neexistând comparabilități la nivelul societății, partea testată trebuie să fie producătorii.

În ceea ce privește studiul de evaluare comparativ realizat de echipa de inspecție fiscală, societatea susține că o parte din companiile selectate nu sunt comparabile deoarece:

- obiectul de activitate al majorității companiilor selectate de inspectorii fiscali diferă de cei ai societății, care distribuie doar plăci ceramice, în timp ce 10 din cele 11 companii selectate nu distribuie deloc plăci ceramice, având cod ATECO 2007 corespunzător comerțului cu ridicata al detergentilor, săpunurilor și a altor

produse de curățare (6 companii) ori comerțul cu mobilier, articole de uz casnic ori produse cosmetice;

- nu există o comparabilitate a structurii profitului operațional deoarece în perioada 2013-2015 veniturile operaționale ale societății au fost afectate de cheltuieli nedeductibile pentru provizioane și costuri care nu corespund operațiunilor obișnuite de distribuție plăci ceramice, spre deosebire de celelalte companii, a căror analiză a situațiilor financiare indică o politică diferită în ceea ce privește creanțele și inventarul.

Societatea susține că marja de profit operațional normalizată (fără cheltuieli cu datoriile neperformante și cu stocuri cu mișcare lentă) a societății este, în medie, cu 1,6% mai mică decât marja de profit operațională a Q, singura companie din cele 11 care operează cu plăci ceramice, dar pe piața din Italia, nu din România.

În plus, echipa de inspecție fiscală a procedat greșit alegând pentru comparare companii care au obținut profit în cel puțin una dintre perioadele selectate (2013-2018), companiile cu rezultate negative în toate perioadele netrebuind a fi excluse în etapa de selecție.

Societatea susține că în anul 2017 a înregistrat discountul acordat de producători aferent achiziției de produse din anul 2016 în valoare de mii lei pe motiv că obiectivul de volum a fost stabilit pentru o perioadă țintă de 2 ani (2016-2017). Din cauza incertitudinii că obiectivul va fi îndeplinit, la momentul pregătirii situațiilor financiare ale ABC din 2016 societatea a fost prudentă conform principiilor contabile și nu a înregistrat în 2016 nicio reducere de volum. Abia după îndeplinirea țintei, societatea a înregistrat în 2017 și reducerea valorilor de achiziție pentru 2016 și, după normalizarea profitului operațional cu această reducere de R lei (plus la 2016, minus la 2017) rezultă o marjă de profit operațională a societății de circa 3%, peste mediana identificată de organele de inspecție fiscală pentru anii 2016-2017.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să stabilească un impozit pe profit suplimentar ca urmare a ajustării cheltuielilor în sensul diminuării acestora, în condițiile în care din analiza dosarului prețurilor de transfer întocmit de societate a rezultat că aceasta a utilizat metode diferite de analiză a prețurilor de transfer, metoda cost-plus a fost utilizată fără luarea în considerare a condițiilor de vânzare impuse de furnizorii afiliați și este insuficient documentată, iar argumentele prezentate în contestație nu sunt în măsură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea ABC SRL (denumită și ABC România sau ABC) are ca obiect de activitate "Comerțul cu ridicata al produselor din ceramică, sticlărie și produse de întreținere" (cod CAEN 4644) și are relații de afiliere cu firmele KHA (denumită și W Bulgaria), KHO (denumită și KHO Bulgaria) și KHT din Bulgaria, toate fiind controlate de compania M... Inc din SUA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a realizat în perioada 2013-2015 venituri din activitatea de distribuție a produselor ceramice, în valoare inferioară cheltuielilor efectuate cu distribuția acestora.

Conform actelor și documentelor prezentate, firmele afiliate producătoare KHA și KHO acordă anual reduceri comerciale furnizor, cu emiterea notelor de debit de ajustare a costului de achiziție a bunurilor, care nu acoperă costurile înregistrate de societate pentru distribuția bunurilor. Totodată, societatea acordă clienților interni reduceri comerciale la vânzarea de plăci ceramice, în procente diferite, dar controlate și aprobate de producătorii afiliați care au furnizat bunurile respective.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea a întocmit și a prezentat dosarul prețurilor de transfer pentru perioada 2013-2018, din care reiese că au fost alese două metode diferite de analiză a tranzacțiilor, respectiv metoda cost plus (MC-P) pentru perioada 2013-2015 și metoda marjei nete (MMN) pentru perioada 2016-2018.

Pentru prima metodă, societatea ABC SRL a invocat că nu poate fi parte testată deoarece a realizat achizițiile de plăci ceramice exclusiv de la producătorii afiliați din Bulgaria, dar a ales ca parte testată KHA (denumită și W Bulgaria), în condițiile în care a identificat ca disponibile informații despre vânzările de bunuri proprii realizate de W Bulgaria către distribuitori independenți din România.

După identificarea tranzacțiilor comparabile a fost calculată marja brută (MB) drept indicator de nivel al profitului, ca raport între profitul brut (vânzări minus costul mărfurilor vândute COGS) și costul mărfurilor vândute COGS.

În urma analizei a reieșit că majoritatea produselor sunt vândute de W Bulgaria către ABC SRL la prețuri preferențiale, marja brută aplicată de W Bulgaria în raport cu vânzările către ABC SRL fiind mai mică decât cea aplicată în vânzările către terți în perioada 2013-2015, respectiv: în anul 2013 – marja ABC 51,91% față de marjă distribuitori terți 53,43%; în anul 2014 – marja ABC 52,02% față de marjă distribuitori terți 53,49%; în anul 2015 – marja ABC 50,11% față de marjă distribuitori terți de 52,71%.

Urmare schimbării politicii comerciale după anul 2015, începând cu anul 2016 a fost aleasă pentru analiză metoda marjei nete, respectiv marja operațională ca indicator de nivel al profitului, definită ca raport între profit (pierdere) operațională/cifra de afaceri, reieșind o marjă operațională de 3,05% pentru 2016, 2,95% pentru 2017 și 4,35% pentru 2018. În studiul efectuat pentru societățile comparabile din dosarul prețurilor de transfer, intervalul intercuartilar al marjelor operaționale ale distribuitorilor independenți sugerează că acestea se situează în intervalul intercuartilar.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate organele de inspecție fiscală au constatat că în cuprinsul acestuia nu se fac referiri și nu sunt furnizate date referitoare la prețurile de vânzare practicate de furnizori afiliați, care să cuprindă influențele reducerilor comerciale prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare cu distribuție și a anexelor la acestea, acordate atât la vânzarea plăcilor ceramice către ABC SRL de către furnizorii persoane afiliate, cât și reducerile comerciale acordate la vânzarea pe piața internă a plăcilor ceramice de către operatorul economic vizat, reducerile comerciale fiind stabilite și impuse de către persoanele afiliate, atât la achizițiile, cât și la vânzările ABC SRL.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au considerat că metoda marjei nete (MMN) este cea mai adecvată metodă pentru a analiza din punct de vedere al prețurilor de transfer tranzacțiile intragrup desfășurate de ABC SRL în perioada 2013-2018, prin utilizarea informațiilor din baza de date ORBIS. A fost selectat un eșantion de 11 societăți din UE pentru codul CAEN 4644 "Comerț cu ridicata al produselor din ceramică, sticlărie și produse de întreținere", pe baza următoarelor criterii de căutare: criteriul geografic – zona UE; codul CAEN de clasificare – 4644; criteriul de independență – societăți independente A+, A, A-; societăți active; venituri din exploatare – mai mari de 7.000.000 USD; profit brut cel puțin un an din perioada 2013-2018 – mai mare de 1.000 USD; cod consolidare – societăți comerciale care prezintă situații financiare neconsolidate.

Datele financiare ale companiilor comparabile identificate au fost utilizate pentru a determina marja netă de profit, calculată ca profit net împărțit la cifra de afaceri și s-a procedat la calculul intervalului intercuartilar obținut pentru media aferentă indicatorilor financiari obținuți de societățile din eșantionul rezultat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a înregistrat un nivel de rentabilitate situat în afara intervalului de comparabilitate generală, adică o valoare sub cuartila inferioară, după cum urmează: în 2013 a realizat -0,90% față de intervalul 1,93 și 4,04 cu o mediană de 2,67; în 2014 a realizat 1,72% față de intervalul 2,16 și 4,51 cu o mediană de 3; în 2015 a realizat -2,69% față de intervalul 1,82 și 3,92 cu o mediană de 2,92; în 2016 a realizat 0,81% față de intervalul 1,69 și 4,09 cu o mediană de 1,95. În anii 2017-2018 societatea a înregistrat un nivel de rentabilitate peste mediană, respectiv în 2017 a realizat 4,74% față de intervalul 1,67 și 3,98 cu o mediană de 2,25 și în 2018 a realizat 4,35% față de intervalul 1,45 și 4,45 cu o mediană de 2,02.

În consecință, pentru perioada 2013-2016 organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare pornind de la extragerea marjei nete pe baza mediane din veniturile din exploatare pentru fiecare an fiscal, după cum urmează:

- extragere marjă netă din veniturile din exploatare înregistrate de societate (marja netă = venituri din exploatare înregistrate x rata de rentabilitate la nivelul mediane);

- recalculare cheltuieli de exploatare pe baza marjei nete (cheltuieli de exploatare constatate = venituri din exploatare înregistrate – marja netă);

- ajustare cheltuieli = cheltuieli de exploatare înregistrate de societate – cheltuieli de exploatare constatate în urma inspecției.

A rezultat o diminuare a cheltuielilor de exploatare acceptate în urma inspecției fiscale cu P1 lei în 2013, P2 lei în 2014, P3 lei în 2015 și P4 lei în 2016, rezultând o bază impozabilă suplimentară de P lei, ceea ce conduce la un impozit pe profit suplimentar în sumă de D lei.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține, în esență, că metoda aleasă de ea însăși pentru perioada 2013-2015, respectiv metoda cost plus cu parte testată W Bulgaria este cea mai indicată și că organele de inspecție fiscală au selectat în eșantion companii ce nu sunt comparabile din punct de vedere al activităților comerciale desfășurate, produselor distribuite și structurii profitului operațional, iar pentru anul 2016 nu au avut în vedere discountul aplicat pentru achizițiile de produse aferente anului 2016, dar înregistrat în contabilitate în anul 2017.

În drept, potrivit art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) **metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;**

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

Cu privire la determinarea prețurilor de transfer, Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

"23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

"26. **Metoda cost-plus**

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane

independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă”.

”28. În sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin *alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică*, se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.

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.

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

a) *metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;*

b) *metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;*

c) *gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;*

d) *circumstanțele cazului individual;*

e) *activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*

f) *metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;*

g) *documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.*

33. **Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:**

a) *tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;*

b) *condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;*

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

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

e) *în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*

f) *condițiile speciale de concurență”.*

Începând cu anul 2016 devin incidente prevederile art. 11 și art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”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”.

”Art. 19. - (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”.**

Cu privire la aplicarea principiului valorii de piață, la pct. 5 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare se prevăd următoarele:

”5. (2) *În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:*

a) *diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;*

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

(3) *La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere:* importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

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

a) *metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;*

b) *metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;*

c) *gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;*

d) *circumstanțele cazului individual;*

e) *activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*

f) *metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;*

g) *documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.*

(5) *Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:*

a) *tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;*

b) *condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;*

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

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

e) *în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*

f) *condițiile speciale de concurență.*

(6) În aplicarea metodelor se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul. În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă părți terțe independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare.

(7) În aplicarea metodelor se iau în considerare aranjamente financiare speciale, cum sunt: condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită. De asemenea, în cazul furnizării de către client de materiale sau de servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

(8) La aplicarea metodelor nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

a) *prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;*

b) *prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;*

c) *prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.*

(9) Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda cost plus.

(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”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile 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 afiliate se datorează așa numitei practici de **"transfer al preturilor"**, practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici. Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

În speță, se reține faptul că societatea ABC SRL s-a aprovizionat cu plăci ceramice de la producătorii KHA (W Bulgaria) și KHO (K Bulgaria) din Bulgaria, cu care se află în relație de afiliere, toate societățile fiind controlate de compania M.... Inc din SUA.

La întocmirea dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 2013-2018 societatea a utilizat două metode diferite de analiză a tranzacțiilor, respectiv metoda cost plus (MC-P) pentru perioada 2013-2015 și metoda marjei nete (MMN) pentru perioada 2016-2018.

Societatea a justificat aplicarea metodei cost-plus prin faptul că în perioada 2013-2015 a acționat ca un comerciant/distribuitor cu risc deplin și prin compararea marjei brute obținute într-o tranzacție (sau tranzacții) s-ar permite indirect să se tragă concluzii în ceea ce privește caracterul de preț de piață al prețurilor aplicate într-o tranzacție (tranzacții) specifică. Într-o tranzacție între părți independente, vânzătorul care stabilește prețul își propune să obțină un profit la nivel de piață exprimat în procent din costurile suportate deoarece aceste costuri reflectă efortul, funcțiile, activele și riscurile asumate de partea la tranzacție. Societatea a considerat că sunt disponibile vânzările către terți realizate de W Bulgaria și a ales metoda cost-plus, înlăturând metoda marjei nete având în vedere ierarhia metodelor din cadrul de reglementare a prețurilor de transfer din Bulgaria.

Pentru perioada 2016-2018 a fost schimbată metoda de analiză a prețurilor de transfer, aplicându-se metoda marjei nete, justificată prin faptul că în anul 2015 a fost schimbat proprietarul societății, care a aplicat un alt management care a făcut ca societatea să devină distribuitor cu riscuri limitate. În urma căutării în baza de date Amadeus societatea a identificat șase societăți, toate din Croația și a calculat marja operațională ca indicator al profitului.

În urma analizei prezentate în dosarul prețurilor de transfer societatea a concluzionat că tranzacțiile sale cu afiliații respectă principiul valorii de piață deoarece marja brută a vânzărilor realizate de W Bulgaria către societate a fost mai mică decât marja brută a vânzărilor realizate către distribuitori terți în perioada 2013-2015, respectiv că marja operațională obținută de societate se încadrează în intervalul cuartilar al distribuitorilor cuprinși în eșantionul de testare în perioada 2016-2018.

Organele de inspecție fiscală au considerat că metoda marjei nete este cea mai adecvată pentru analiză tranzacțiilor aferente întregii perioade 2013-2018 și au determinat indicatorul marja netă de profit, pe care l-au comparat cu intervalul cuartilar rezultat pe baza indicatorilor financiari obținuți de 11 societăți din UE selectate din baza de date ORBIS, constatând că pentru perioada 2013-2016 indicatorul obținut de societate se situează sub cuartila inferioară, procedând la recalcularea cheltuielilor de exploatare luate în considerare la determinarea rezultatului fiscal.

Pentru a apela la această metodă organele de inspecție fiscală au constatat că în dosarul prețurilor de transfer prezentat de ABC SRL nu se fac referiri și nu sunt furnizate date referitoare la prețurile de vânzare practicate de furnizori afiliați, care să cuprindă influențele reducerilor comerciale prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare cu distribuție și a anexelor la acestea, acordate atât la vânzarea plăcilor ceramice către ABC SRL de către furnizorii persoane afiliate, cât și reducerile comerciale acordate la vânzarea pe piața internă a plăcilor ceramice de către operatorul economic vizat, reducerile comerciale fiind stabilite și impuse de către persoanele afiliate, atât la achizițiile, cât și la vânzările ABC SRL.

Referitor la argumentele contestatoarei în sensul că metoda cost-plus utilizată în perioada 2013-2015 este cea mai adecvată și că utilizarea marjei nete de către organele de inspecție fiscală este eronată se rețin următoarele:

În dosarul prețurilor de transfer societatea susține că **metoda cost-plus (MC-P) este cea mai adecvată metodă de testare** deoarece “compararea marjei brute obținute într-o tranzacție (sau tranzacții) ar permite indirect să se tragă concluzii în ceea ce privește caracterul de preț de piață al prețurilor aplicate într- o tranzacție (tranzacții) specifică – prețul care conduce la o remunerație/profit la nivel de piață pentru o activitate este considerat la randul sau la nivel de piață. Într-o tranzacție între părți independente, vânzătorul sau furnizorul de servicii care stabilește prețul pentru produse sau servicii (sau la negocierea acestor prețuri) își propune să obțină un profit la nivel de piață exprimat în procent din costurile suportate deoarece aceste costuri reflectă efortul, funcțiile, activele și riscurile asumate de partea la tranzacție. Pentru analiza tranzacției acoperite sunt disponibile informațiile despre vânzările către terți de către W Bulgaria”. În continuare se arată că “partea testată este, în general, entitatea mai puțin complexă din tranzacția supusă examinării sau entitatea pentru care există informații comparabile adecvate, iar în scopul acestei analize și pe baza analizei funcționale, furnizorul respectiv **W Bulgaria a fost selectat ca parte testată** deoarece deține informații comparabile interne”. Pentru justificarea respingerii metodei marjei nete (MMN) se arată că “având în vedere că MC-P a fost selectată pentru motivele prezentate mai sus și având în vedere ierarhia metodelor din cadrul de reglementare a prețurilor de transfer din Bulgaria, MMN nu a fost luată în considerare”. De asemenea, la pct. 4.5 – Analiza rezultatelor se concluzionează faptul că “în perioada 2013-2015, W România s-a confruntat cu presiuni mari din partea forțelor concurențiale pe piața locală, ceea ce explică de ce distribuitorul prezintă marje mici sau chiar suferă pierderi”.

Pe de altă parte, pentru justificarea aplicării metodei marjei nete în perioada 2016-2018 societatea reia descrierea metodei cost-plus aplicată în perioada 2013-2015 și o completează cu următoarele argumentații “MC-P poate fi utilizat pentru testarea profitabilității entităților angajate în furnizarea de servicii, cu toate acestea, în practică, utilizarea sa este rară (de exemplu, în tranzacțiile care se concentrează pe profitabilitatea marginală datorată circumstanțelor speciale) din cauza următoarelor dezavantaje: diferențele de standarde contabile aplicabile pentru determinarea rezultatelor brute pot duce la diferențe semnificative în intervalele comparabile (acest lucru este valabil în special pentru serviciile cu valoare scăzută, având în vedere că acele costuri suportate pentru operarea furnizorului de servicii nu sunt atât de distincte comparativ cu costurile directe pentru furnizarea de servicii, prin urmare, elementele incluse în costul prestării serviciilor variază semnificativ). Diferențele în funcțiile îndeplinite care se reflectă în marja brută și cheltuielile de exploatare ale unui furnizor de servicii subminează fiabilitatea analizei folosind MC-P și lipsa datelor disponibile cu privire la costul prestării de servicii nu poate fi rectificată pe baza utilizării altor date disponibile. Având în vedere cele de mai sus, MC-P nu a fost aplicată în acest caz, deoarece nu a fost considerată cea mai potrivită metodă de testare a tranzacției supuse examinării”. Totodată, la metoda marjei nete se arată faptul că “**cea mai adecvată metodă pentru documentarea tranzacției supuse examinării este metoda MMN**” care “prezintă avantajul de a pune accentul mai mult pe funcțiile și riscurile asumate de partea testată și, în același timp, fiind cea mai tolerantă metodă în ceea ce privește diferența care poate exista în astfel de funcții îndeplinite și riscurile asumate de partea testată și de entitățile comparabile. În plus, este metoda care este cea mai puțin afectată de diferențele potențiale în standardele contabile pe baza cărora s-ar putea să fi fost elaborate

informațiile financiare pentru entitățile potențial comparabile, ceea ce duce la cele mai fiabile rezultate (de exemplu, costurile de furnizare a serviciilor și alte elemente de exploatare nu pot afecta rezultatele, indiferent de clasificarea lor, deoarece acestea sunt incluse în totalul cheltuielilor de exploatare)”. În continuare se arată că “partea testată este, în general, entitatea mai puțin complexă din tranzacția supusă examinării sau entitatea pentru care există informații comparabile adecvate, iar în scopul acestei analize și pe baza analizei funcționale, **distribuitorul respectiv W România a fost selectat ca parte testată**”.

Din cele prezentate mai sus reiese faptul că societatea contestatoare a întocmit dosarul prețurilor de transfer prin utilizarea unor metode diferite pentru perioada 2013-2015, respectiv 2016-2018 și prin schimbarea părții testate, inițial W Bulgaria, mai apoi contestatoarea însăși W România tocmai pentru a demonstra că tranzacțiile efectuate respectă principiul valorii de piață (lungimii de braț), deși **dezavantajele metodei MC-P reliefate la alegerea metodei MMN în perioada 2016-2018 erau prezente și în perioada 2013-2015, avantajele metodei MMN reliefate la alegerea sa ca metodă de testare în perioada 2016-2018 erau valabile și pentru perioada 2013-2015**, iar respingerea metodei MMN s-a bazat pe prevederile unei legislații fiscale străine (legislația din Bulgaria) referitoare la ierarhia metodelor. Schimbarea profilului de distribuitor invocată în contestație, de la distribuitor cu riscuri depline în distribuitor cu riscuri limitate nu a fost invocată de societate în prezentarea avantajelor și dezavantajelor celor două metode, care au determinat schimbarea lor de la o perioadă la alta.

În același timp, aplicarea metodei cost-plus s-a bazat pe informațiile financiare furnizate de persoanele afiliate din W Bulgaria și KOS Bulgaria, care au fost prezentate în dosarul prețurilor de transfer sub forma unor anexe tabelare cu privire la cantitățile vândute către societatea afiliată W România, către distribuitori terți și către comercianți cu amănuntul (care au fost excluși din calcul), valoarea vânzărilor și costul vânzărilor, **fără prezentarea documentației din care au fost extrase aceste informații**, de natură să permită verificarea fiabilității lor. În ceea ce privește ajustările de comparabilitate, societatea recunoaște că a fost nevoie de o ajustare a informațiilor pe baza termenelor de plată oferite clienților și susține că a efectuat o ajustare a veniturilor realizate de W Bulgaria prin eliminarea efectului care poate fi asociat cu acordarea oricăror condiții de plată amânată, în calcul luându-se în considerare zilele de la emiterea facturii până la plată, care au fost împărțite la 360, iar fracția rezultată a fost înmulțită cu rata de dobândă de 3,5% considerată relevantă pentru mediul economic și financiar din Bulgaria. Deși susține că detaliile de calcul se regăsesc în anexa II din dosarul prețurilor de transfer, **din cercetarea tabelelor anexate nu rezultă astfel de calcule, care să justifice efectuarea ajustărilor de comparabilitate a căror necesitate contestatoarea însăși o admite**.

În privința influenței prețurilor de vânzare și a reducerilor comerciale impuse de furnizorii afiliați din Bulgaria societății contestatoare din România conform contractelor de vânzare-cumpărare cu distribuție, în dosarul prețurilor de transfer nu se face nicio referire și nici nu sunt luate în considerare efectele unei asemenea politici comerciale.

Astfel, conform contractului de vânzare-cumpărare cu distribuție încheiat la data de 01.08.2012 între W Bulgaria și KHO Bulgaria în calitate de vânzători și ABC SRL în calitate de cumpărător, **prețurile, termenii de plată și discounturile comerciale suplimentare pe care cumpărătorul le va aplica clienților săi finali sunt convenite în prealabil cu vânzătorii și sunt aprobate de aceștia.** Oferta vânzătorilor include lista de produse aflate în vânzare, prețurile de vânzare, criteriile de preț și discounturile. Prin urmare, **vânzătorii – persoane afiliate controlau în întregime rezultatele financiare ale societății contestatoare, atât prin prețul cu care plăcile ceramice erau furnizate societății românești, cât și prin prețurile, termenii de plată și discounturile pe care societatea le practica în vânzarea plăcilor ceramice către proprii clienți, care erau supuse aprobării prelabile a vânzătorilor.** Reiese că susținerea contestatoarei în sensul că o astfel de clauză are semnificația unei protecții antidumping contractuală este neîntemeiată în condițiile în care vânzătorii, afiliați cu societatea cumpărătoare contestatoare controlau aspectele esențiale ale întregii activități comerciale ale acesteia, atât la aprovizionare, cât și la vânzare.

Referitor la susținerea din contestație în sensul că pentru compararea marjelor societății cu marjele obținute extern în perioada 2013-2013 datele sunt insuficiente deoarece în România nu există distribuitori comparabili care operează doar cu plăci ceramice și nu există informații disponibile despre acordurile distribuitorilor terți cu producătorii care furnizează ori cu privire la portofoliul lor, se reține că o asemenea situație nu justifică în sine aplicarea metodei cost-plus și înlăturarea metodei marjei nete deoarece și în perioada 2016-2018 situația este similară. De altfel, la aplicarea metodei marjei nete pentru perioada 2016-2018 chiar societatea a extras un eșantion din afara României, reținând pentru testare 6 societăți din Croația.

Din cele anterior prezentate reiese că organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să nu ia în considerare metoda cost-plus utilizată de ABC SRL pentru testarea prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor cu părțile afiliate din perioada 2013-2015 și să aplice metoda marjei nete, aceeași utilizată și de societate pentru perioada 2016-2018.

În ceea ce privește susținerile societății contestatoare referitoare la companiile selectate de organele de inspecție fiscală, se reține că acestea au fost selectate pornind de la activitatea declarată de companiile respective corespunzătoare codului CAEN **4644 "Comerț cu ridicata al produselor de ceramică, sticlărie și produse de întreținere"**, care este codul principal de activitate cu care societatea este înregistrată în Registrul Comerțului, precum și codul declarat la depunerea situațiilor financiare anuale pentru perioada supusă verificării. În același timp, societatea a utilizat în dosarul prețurilor de transfer pentru selectarea companiilor necesare aplicării metodei marjei nete în perioada 2016-2016 codul CAEN **4673 "Comerț cu ridicata al materialului lemnos și materialelor de construcție și echipamentelor sanitare"**.

În ambele situații, este posibil ca o parte din companiile selectate să desfășoare și alte activități decât cele legate strict de comercializarea plăcilor ceramice. Spre exemplu, conform prezentării pe site-ul web, compania H DOO din Croația selectată de societate comercializează și vopseluri, lacuri, tapet, fațade, centrale și echipamente sanitare; similar, compania K DOO

comercializează fier pentru construcții, cărămidă și produse din cărămidă, acoperișuri, lemn de construcții, ciment, materiale de izolații, gips carton, produse din beton, materiale de construcții vrac, vopsele și lacuri, fără a comercializa plăci ceramice, însă a fost luată în considerare de societate la stabilirea propriului eșantion.

Potrivit Ghidului OCDE referitor la metoda marjei nete:

“Este probabil ca prețurile să fie influențate de diferențele dintre produse, în timp ce marjele brute sunt influențate de diferențele între funcții, dar profiturile din exploatare sunt mai puțin influențate în mod nefavorabil de astfel de diferențe. Ca și în cazul metodelor prețului de revânzare și cost plus, cu care metoda marjei tranzacționale nete se aseamănă, aceasta nu înseamnă însă că o simplă asemănare de funcții între două companii va conduce neapărat la comparații pe care te poți baza. Presupunând că funcțiile similare pot fi izolate de gama de funcții pe care le poate efectua o companie, pentru a aplica metoda, marja de profit aferentă acestor funcții poate totuși să nu fie automat comparabilă atunci când, de exemplu, companiile respective efectuează acele funcții în sectoare economice diferite sau pe piețe diferite, cu niveluri de rentabilitate diferite. Atunci când tranzacțiile comparabile necontrolate utilizate sunt ale unei companii independente, este necesar un grad ridicat de similaritate într-un număr de aspecte ale companiei afiliate și companiei independente implicate în tranzacție, pentru ca tranzacțiile controlate să fie comparabile; există diverși factori, alții decât produsele și funcțiile, care pot influența semnificativ marjele nete”.

Rezultă că în cadrul metodei marjei nete nu se pune accent pe caracteristicile produselor, iar faptul că o parte din companiile selectate atât de organele de inspecție fiscală desfășoară și alte activități decât cele legate strict de vânzarea plăcilor ceramice, dar în cadrul codului CAEN 4644 nu este determinant în sine în ceea ce privește acceptarea sau respingerea aplicării metodei marjei nete, având în vedere că această situație se constată și în cazul companiilor selectate de însăși societatea contestatoare.

Cu privire la structura profitului operațional și neeliminarea cheltuielilor cu datoriile neperformante și cu stocurile cu mișcare lentă, se reține faptul că și în situația recalculării marjei de profit, prezentată de societate în contestație ca marjă profit/pierdere operațional normalizată, aceasta se prezintă sub cuartila inferioară determinată de organele de inspecție fiscală pentru perioada 2013-2015. Referitor la invocarea faptului că organele de inspecție fiscală au greșit prin eliminarea din eșantion a companiilor cu rezultate negative în toată perioada, se reține că **societatea însăși a respins companiile cu pierderi operaționale în toți anii analizați**, atunci când a selectat companiile pentru aplicarea metodei marjei nete pentru perioada 2016-2018.

În privința reclasificării discountului acordat de producători aferent achiziției de produse din anul 2016 și înregistrat în contabilitate în anul 2017, se reține că, după cum recunoaște și societatea, **acesta era acordat numai dacă se atingea obiectivul de volum pe doi ani 2016-2017, astfel că nu putea fi înregistrat decât la sfârșitul celor doi ani și nu pentru fiecare an în parte**. De altfel, **nici societatea contestatoare nu demonstrează în dosarul prețurilor de transfer întocmit că a reclasificat discountul** și l-a luat în considerare la determinarea

marjei de profit pentru anul 2016 și nu pentru anul 2017, în calculul indicatorilor pentru aplicarea metodei marjei nete în perioada 2016-2018.

Având în vedere cele anterior prezentate rezultă că nu pot fi reținute argumentele societății cu privire la nelegalitatea ajustării prețurilor de transfer, în condițiile în care în urma inspecției fiscale a rezultat că tranzacțiile realizate cu persoanele afiliate nu au respectat principiul valorii de piață în perioada 2013-2016, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 11 alin. (2) și art. 19 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23, 24, 26, 28, 29, 32 și 33 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. (4) și art. 19 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 5 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL SRL 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 yyy/25.11.2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X zzz/25.11.2019 pentru impozitul pe profit în sumă de **D lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Ilfov.