



DECIZIA NR.10917/13.12.2018

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. mun. Iași

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui

sub nr. ... din 09.07.2018 și la

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub

nr. ... din 16.07.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, prin adresa nr. ... din 12.07.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ... din 16.07.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L. mun. Iași** cu sediul în mun. Iași, str. X nr. X, jud. Iași, având Cod unic de înregistrare RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. J X, reprezentată prin domnul X, în calitate de director și de doamna X, în calitate de avocat, conform împuternicirii avocațiale emise în baza Contractului de asistență juridică nr. X din 05.07.2018.

S.C. X S.R.L. mun. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui -Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X.

Suma contestată este în cuantum de **S lei** și reprezintă impozit pe profit.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând

cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat, prin poștă, la data de **05.06.2018**, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost depusă la data de **09.07.2018** fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. ... din 09.07.2018.

I. S.C. X S.R.L. mun. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X cu privire la suma de S lei reprezentând impozit pe profit.

Prin contestația formulată petenta susține că, fără a ține cont de concluziile Dosarului prețului de transfer, inspecția fiscală a procedat la ajustarea veniturilor din tranzacțiile cu persoana afiliată, indicând ca metoda de stabilire a prețurilor de transfer, Metoda marjei nete.

Societatea consideră că în stabilirea obligațiilor fiscale a fost ignorat nu doar Dosarul prețurilor de transfer ci și celelalte dovezi care demonstrează faptul că nu a fost favorizat cu nimic partenerul X.

Petenta susține că este adevărat că acest partener a beneficiat de 100% din servicii perioada ce face obiectul controlului, însă această situație nu justifică în nici un fel ajustarea veniturilor; prețurile negociate prin contractul comercial încheiat între părți fiind cele de piață.

Contestatoarea apreciază că Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere are un conținut bazat pe interpretări eronate, din următoarele motive:

1. Alegerea discreționară a metodei de stabilire a prețului.

Deși în Dosarul prețurilor de transfer prezentat există numeroase situații, date și indicatori de analiză, organele de inspecție fiscală au considerat neargumentat că indicatorii de analiză enunțați nu sunt relevanți în stabilirea prețului de piață.

Organele de control au apreciat că datele prezentate de către societate în Dosarul prețurilor de transfer, nu sunt complete și nu se regăsesc elemente de analiză comparativă a prețului pe toată perioada supusă inspecției, fapt pentru care au procedat la estimarea prețurilor de transfer, considerând nejustificat și discreționar că cea mai adecvată metodă ar fi Metoda marjei tranzacționale nete.

Petenta consideră că organul de inspecție fiscală a încălcat flagrant dispozițiile legale referitoare la reconsiderarea tranzacțiilor dintre persoane

afiliate, cuprinse la pct. 32 din H.G. 44/2004 ce prevăd că analiza tranzacțiilor dintre persoane afiliate presupune stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor urmând a se aplica principiul celei mai adecvate metode însă, în cazul său, organele de inspecție fiscală au selectat metoda marjei nete, selecție care încalcă principiul alegerii celei mai adecvate metode.

În conformitate cu liniile directoare OECD, alegerea unei metode privind prețurile de transfer presupune întotdeauna identificarea celei mai potrivite metode având în vedere specificul fiecărei tranzacții.

Metoda folosită de către societate, pentru stabilirea prețurilor de transfer este Metoda cost plus, metodă considerată tradițională având în vedere dispozițiile art. 42 din Ghidul OECD (Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică), care definește metoda cost-plus ca fiind o metodă de prețuri de transfer care uzează de costurile suportate de furnizorul de bunuri, într-o tranzacție controlată. La aceste costuri se adaugă adausul cost-plus corespunzător.

Conform pct. 26 din H.G. 44/2004 metoda cost-plus se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului.

Metoda utilizată de către organele de control nu este cea mai adecvată speței, întrucât în determinarea justă a unei valori de piață nu se pot compara pur și simplu tranzacții care prin denumirea acestora par a fi, sau sunt identice, ci metoda de determinare a prețului de piață trebuie să fie atent și minuțios aleasă, să respecte caracteristicile individuale ale tranzacției și a conjuncturii în care aceasta s-a produs astfel încât aceasta să reprezinte cea mai corectă determinare a prețului de transfer analizat, raportat la prețuri necontrolate.

Consideră societatea că este viciată Metoda marjei tranzacționale nete pentru care au optat organele de inspecție fiscală, inclusiv prin prisma faptului că au fost avute în vedere societăți care nu sunt comparabile.

2. Încălcarea principiului teritorialității pentru identificarea societăților comparabile.

Societățile independente identificate de organele de control în Raportul de inspecție fiscală nu sunt comparabile sub aspectul funcțiilor realizate, al riscurilor asumate și a condițiilor în care s-au realizat tranzacțiile comparate.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat art. 2 alin.(5) din Anexa 1 din O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, ce prevede că analiza comparativă va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine:

la nivel național;
la nivelul Uniunii Europene;
la nivel internațional.

În concret, în prezenta speță, selecția societăților avute în vedere de organul fiscal pentru a identifica situații comparabile nu a respectat criteriile de teritorialitate stabilite de actul normativ mai sus menționat.

Domeniul în care S.C. X S.R.L. își desfășoară activitatea are anumite particularități, care fac imposibilă comparația cu situații interne similare.

Organele de inspecție fiscală au menționat în Raportul de inspecție fiscală faptul că au identificat pe piața Uniunii Europene societăți independente care, pentru activități similare celor desfășurate de S.C. X S.R.L., practică beneficii mai mari pentru serviciile vândute. Deși se reține această afirmație, în raport nu au fost depuse înscrisuri din care să rezulte că asemenea informații ar fi fost solicitate și nici răspunsurile/informările primite, deci analiza realizată de organul de control pentru identificarea companiilor comparabile este incompletă.

Folosirea de către autoritățile fiscale în scopul estimării cuantumului prețurilor de transfer a unor informații ce sunt cunoscute doar de către autorități (fără ca aceste informații să fie disponibile publicului) contravine prevederilor Ghidului O.E.C.D. privind prețurile de transfer și încalcă, în egală măsură, dreptul contribuabilului de a fi informat și dreptul de a avea acces la conținutul dosarului fiscal constituit cu ocazia controlului efectuat. Studiile de comparabilitate efectuate de autoritățile fiscale nu sunt reprezentative și nu pot fi luate în calcul, ele fiind eronate prin nerespectarea procedurilor, conducând astfel în mod vădit la vicierea rezultatelor obținute.

Astfel, în opinia contestatoarei, atât timp cât organul fiscal a identificat societăți comparabile pentru tranzacțiile analizate doar la nivel național și la nivelul Uniunii Europene, lipsa deciziei acestora de a extinde aria de căutare la statele din America de Nord echivalează cu încălcarea nejustificată a ordinului mai sus menționat. Acest lucru este nelegal mai ales în condițiile în care societatea avea afaceri la momentul respectiv chiar cu partener de pe respectivul continent.

Modul în care criteriul geografic a fost aplicat de organele de inspecție fiscală încalcă prevederile art.2 alin.(5) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008, privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, deoarece inspecția fiscală nu a argumentat această selecție și nici excluderea din eșantionul de societăți potențial comparabile a unor entități în afara Europei, ignorând criteriul geografic.

Din punct de vedere geografic, societățile selectate sunt poziționate în Europa și nici una în zona Nord Americană, fiind încălcate prevederile pct. 130 din Ghidul OCDE.

Potrivit prevederilor paragrafului 1.55 din Liniile directoare OECD, „prețul de piață poate varia pe diferite piețe chiar și pentru tranzacții care presupun aceleași caracteristici sau funcții și, prin urmare, pentru a obține o comparabilitate este necesar ca piețele pe care operează societăți independente și asociate să nu conțină diferențe care să aibă un efect semnificativ asupra prețului sau să se poată efectua ajustări adecvate”.

Organele de inspecție fiscală nu au ținut cont, în analiza de comparabilitate efectuată, de acele diferențele existente între subscrisa societate și companiile selectate care, conform cerințelor formulate în paragrafele 3.47, 3.48 și 3.51 din Ghidul OECD, dacă există, pot avea un efect semnificativ asupra comparației și implicit asupra ajustărilor operate asupra rezultatului din exploatare al reclamantei. Pentru societățile identificate ca fiind comparabile de organul fiscal, nu există informații publice disponibile, societatea nefiind în măsură să aprecieze dacă există elemente de comparație obiectivă, deoarece nu pot fi prezentate situațiile financiar-fiscale pentru societățile în discuție.

3. Alegerea discreționară a criteriilor de selecție a societăților comparabile.

Criteriile de selecție utilizate de organul fiscal pentru identificarea eșantionului de societăți nu conduc la obținerea unui eșantion reprezentativ care să servească pentru comparație și pe cale de consecință, valoarea mediană a marjei de profit determinată de organul fiscal este incorectă.

Societatea, consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de îndrumările privind aplicarea principiului de bază al prețurilor de transfer, care se bazează pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor care au loc între companii independente.

Pentru ca o astfel de comparație să fie utilă, caracteristicile economice relevante ale situațiilor comparate trebuie să fie suficient de comparabile.

Există diferențe majore la nivelul serviciilor prestate, funcțiilor îndeplinite, riscurilor asumate și a activelor utilizate de către S.C. X S.R.L. și societățile considerate comparabile de către organele de inspecție fiscală, prin prisma argumentelor cu privire la comparabilitatea activității economice.

Conform Ordinului 605/2008 privind clasificarea produselor și serviciilor asociate activităților, în cadrul codului de clasificare CAEN 7112 sunt listate foarte multe activități individuale, cu un caracter eterogen (proiectare structuri metalice și plăci metalice, construcții, management, consultare) prin prisma

diferențelor existente la nivelul echipamentelor și tehnologiilor utilizate în procesul de producție.

Analizând eșantionul de societăți considerate de organul fiscal ca fiind comparabile, singura concluzie care se desprinde este că nici măcar o societate din cele selectate nu este comparabilă cu S.C. X S.R.L. singura similaritate cu aceste societăți este dată de codul CAEN principal și a sectorului general de activitate în care activează.

4. calcularea modului de ajustare a bazei de impozitare fără respectarea principiului egalității de tratament.

Conform dispozițiilor exprese ale art. 57 alin. (1) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la interogarea bazei proprii de date ORBIS și FISCNET pentru a determina dacă prețurile de transfer practicate de S.C. X S.R.L. în anii 2013 și 2016 se află în cadrul lungimii de braț, respectiv la preț de piață, așa cum este definit principiul lungimii de braț în Ghidul OECD pentru prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale.

În consultarea bazei proprii de date ORBIS și FISCNET, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele criterii de căutare:

- criteriul geografic - național, Uniunea Europeană;
- codul CAEN-7112;
- criteriul de independență A (A, A+, A-);
- companii active;
- societățile care au acționari persoane fizice deținătoare a peste 25% din părțile sociale;
- date disponibile pentru anii 2011 și 2016;
- criteriul cifrei de afaceri - au fost selectate din bază de date, societăți comparabile medii;
- situații financiare consolidate;
- număr de salariați-societăți cu un număr între minim 20 și maxim 80 de salariați;
- profit minim – 0 Euro.

Prin utilizarea nejustificată a Metodei marjei nete, controlul fiscal a dispus calcularea indicatorului rata rentabilității costurilor totale, ca și indicator de eficiență economică relevant, fără a prezenta argumentat opțiunea sa pentru acest indicator.

În consecință, s-a procedat nejustificat la ajustarea veniturilor pe baza estimării valorii de plată a tranzacțiilor respective.

Petenta critică în prezenta contestație faptul că, în cadrul aplicării Metodei marjei nete, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea rezultatelor înregistrate de S.C. X S.R.L. doar în anii 2012 - 2015, ani în care indicatorii înregistrați se situau sub media calculată pentru cele trei societăți selectate de aceștia ca și comparabile.

Organul de control nu a efectuat ajustări similare și în anii 2011 și 2016, când indicatorii înregistrați de S.C. X S.R.L. se situau peste media calculată pentru cele trei societăți selectate, așa cum era normal să se procedeze având în vedere principiul egalității de tratament.

Cu alte cuvinte, organul de control a ales să ajusteze baza de impunere doar atunci când acest lucru era în defavoarea societății, nu și atunci când era în favoarea sa.

5. Nerespectarea criteriului temporal în determinarea societăților comparabile.

Inspecția fiscală a utilizat informații din baza de date ORBIS valabilă în luna februarie 2012.

În conformitate cu Liniile directoare OECD, orice contribuabil ar trebui să determine prețurile de transfer în conformitate cu principiul prețului de piață, în funcție de informația disponibilă în mod rezonabil la data la care o astfel de determinare are loc.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul prevăzut de paragraful 5.9 din Liniile directoare OECD întrucât au utilizat în analiza lor comparativă informații disponibile, care nu erau și nu puteau fi disponibile S.C. X S.R.L. la momentul întocmirii Dosarului prețurilor de transfer.

Cu alte cuvinte, organul fiscal a încălcat atât dreptul contribuabilului de a fi informat, cât și dreptul contribuabilului de a avea acces la informațiile din dosarul fiscal întocmit cu ocazia controlului efectuat.

S.C. X S.R.L. este prestator de servicii în concepția și realizarea proiectelor în construcții, ca și singura activitate cu funcții și riscuri depline. Societatea selectată de organul fiscal ca fiind comparabilă, X "Buve UN Forma" SIA, a înregistrat pierdere operațională în anul 2016 (-7,48%), iar societatea selectată X d. d. a înregistrat pierdere operațională în anul 2011 (-8,98%), fapt pentru care petenta consideră ca și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a ajusta veniturile obținute din serviciile de procesare prestate către societățile sale afiliate.

Cu alte cuvinte, organele de inspecție fiscală au acceptat ca fiind comparabile două societăți care au înregistrat pierdere fiscală măcar în unul dintre anii fiscali incluși în perioada analizată, dar nu au admis pierderea

fiscală înregistrată de societatea subscrisă, apreciind discreționar și nejustificat că nu este în acord cu realitatea.

Referitor la modul în care echipa de inspecție fiscală a realizat ajustările de prețuri de transfer, societatea contestă modul în care organele de inspecție fiscală au realizat aceste ajustări; astfel, s-a ajustat rata rentabilității costurilor totale a S.C. X S.R.L. la nivelul mediane intervalului de comparare și doar pentru acei ani 2012, 2013, 2014 și 2015, în care indicatorul de profit al societății se afla sub valoarea cuarțilei inferioare.

În toate cazurile în care se impun ajustări pentru reflectarea nivelului de preț considerat de piață sunt aplicabile prevederile articolului 2.7 și 3.62 din Liniile directoare ale OECD în materie de prețuri de transfer; aceste ajustări trebuie realizate la acel punct din intervalul intercuartilar care este cel mai apropiat de prețul tranzacției testate, cu scopul evitării supra/subimpozitării, întrucât, conform art. 11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în vigoare în perioada analizată, nu precizează distinct că prețul se va ajusta la media pieței, sau că mediana unui interval intercuartilar este asimilată prețului de piață.

Textul Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer arată că în cazul realizării de ajustării ar trebui ca organul fiscal să ridice baza de impozitare nu numai până acolo unde întâlnește nivelul pieței, ci până la mediana plajei. Textul este în opoziție cu pct. 2.7 din Liniile directoare OECD, care face precizări cu privire la interdicția organelor fiscale naționale de a supra-impozita societățile care realizează un profit mai mic decât media.

Cu alte cuvinte, textul normativ internațional - în acord cu abordarea Codului fiscal din România - pledează pentru încadrarea bazei de impunere în interiorul unei plaje considerate a fi la nivelul pieței, interzicând în mod explicit stabilirea impozitelor la mai mult decât minimul pieței, situație ce se traduce prin supra-impozitare.

6. Neglijarea specificului /particularităților activității societății controlate.

Organele de inspecție fiscală nu au ținut cont în analiza efectuată de acele diferențe care, conform cerințelor formulate în paragrafele 3.47, 3.48 și 3.51 din Ghidul OECD, dacă există, pot avea un efect semnificativ asupra comparației și implicit asupra ajustărilor operate asupra rezultatului operațional al societății.

Liniile directoare O.E.C.D. recomandă în paragrafele 3.65 și 3.66 investigarea tranzacțiilor necontrolate generatoare de pierderi, precum și investigarea eventualelor profituri anormal de mari.

Organele de control nu au precizat în Raportul de inspecție fiscală dacă au investigat sau nu cauzele care au generat pierderi la S.C. X S.R.L. în anul 2012 și nu a efectuat ajustări pentru a stabili un rezultat care să reflecte condițiile normale de activitate pentru această companie.

În mod eronat organul fiscal nu a procedat la ajustarea (diminuarea) rezultatului operațional înregistrat de societate în anul 2012, în care a obținut pierdere din exploatare, cu cheltuielile având caracter excepțional (acele cheltuieli au fost generate de evenimente unice și care nu caracterizează activitatea normală a S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală, atunci când au comparat indicatorii de profitabilitate înregistrați de societate cu cei înregistrați de cele trei societăți "X" SIA, X d. d. și X, s. r. o., selectate și comparabile, nu au luat în considerare motivele care au condus la înregistrarea de pierderi operaționale în anul 2012, prezentate în dosarul preturilor de transfer.

Societatea poate înregistra pierderi chiar dacă prețurile sunt corect calculate. Concluzia S.C. X S.R.L. a fost aceea că pierderea din anul 2012 se datorează altor cauze decât modul în care a fost stabilit prețul de transfer, iar acest lucru nu trebuie să ducă la o recalculare a profiturilor prin majorarea prețurilor de transfer, fiind determinată de o cauză internă, fără legătură cu nivelurile prețurilor de transfer.

Pierderile aferente tranzacțiilor raportate de un contribuabil trebuie investigate deoarece cauzele care au determinat aceste variații nu sunt aferente activității obișnuite a companiei, ceea ce în situația existentă nu s-a întâmplat.

Având în vedere cele arătate anterior și în acord cu principiile liniilor directoare OECD, se justifică ajustarea rezultatului operațional declarat de societate privind impozitele calculate și datorate anticipat bugetului de stat în anul 2012 cu următoarele cheltuieli ne prevăzute, reale și justificate:

- paguba determinată de accidentarea autovehiculului din dotare, soldată cu daună 100 %, sume nerecuperate de către societate;
- pierderea generată prin rezilierea neașteptată a contractului de închiriere a spațiilor destinate uzului delegaților și personalului administrativ delegat.

Aceste cheltuieli au modificat rezultatul fiscal al anului în curs și nu pot fi recuperate prin prețurile de transfer contractate, aferente serviciilor prestate; organele de inspecție, deși au fost informate despre aceste elemente de fapt specifice cazului analizat, nici nu le-a menționat în analiza care au realizat-o, înlăturându-le neargumentat.

Petenta susține că, în situația prezentă, asistăm la o aplicare eronată și nejustificată a principiului „prevalenței realității economice asupra aparenței

juridice", organul fiscal omițând nejustificat să acorde atenția cuvenită situației de fapt cu care s-a confruntat societatea în anul în care a înregistrat pierdere fiscală, în interiorul perioadei analizate.

Practic, potrivit reglementărilor naționale și europene, acest principiu impune ca informațiile prezentate în situațiile financiare și în alte documente de natură financiară (precum dosarul prețurilor de transfer) să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, iar nu numai forma lor juridică.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, urmare a verificării efectuate la S.C. XS.R.L. mun. Iași, în ceea ce privește TVA pentru perioada 01.07.2013-30.09.2018 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016 au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X prin care au stabilit în sarcina societății suma de S lei reprezentând impozit pe profit.

Controlul inopinat efectuat la societatea contestatoare de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii Iași în perioada 13.04.2017-08.06.2017 finalizat prin Procesul verbal nr. X a avut ca obiectiv analiza tranzacțiilor efectuate de către S.C. X S.R.L. mun. Iași cu persoanele afiliate, identificarea riscurilor asociate preturilor de transfer în vederea deciziei privind necesitatea de solicitare a Dosarului preturilor de transfer, concluzionându-se că există risc fiscal asociat preturilor de transfer.

Urmare a actualei inspecții fiscale a fost solicitat Dosarul preturilor de transfer conform Solicitării de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer, în cazul contribuabililor/plătitorilor ce au obligația elaborării și prezentării acestuia conform prevederilor art.108 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nr. 1607/18.12.2017, termenul de prezentare fiind 17.01.2018.

Prin adresa nr. X/18.01.2018 S.C. X S.R.L. solicită prelungirea termenului de întocmire și prezentare a Dosarului preturilor de transfer până la data de 17.02.2018.

În toată această perioadă inspecția fiscală a fost suspendată în baza Deciziei de suspendare nr. X /18.12.2017, inspecția fiscală fiind reluată începând cu data de 19.02.2018.

Prin adresa nr.X/26.02.2018 societatea înaintea organului de control Dosarul preturilor de transfer în două exemplare și copii după documentele privind anexele la dosarul preturilor de transfer.

Prin adresa nr. X /09.03.2018 i se notifică societății că deși Dosarul este structurat conform elementelor prevăzute la Anexa 3 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016, privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, din conținutul acestuia nu rezultă efectuarea unui studiu de comparabilitate care să justifice respectarea principiului valorii de piață astfel încât, s-a solicitat completarea acestuia cu aspecte privind modalitatea de extragere a societăților cu ajutorul motorului de căutare Google, care baza de date s-a utilizat, care au fost criteriile de selecție aplicate, numărul de companii rezultate, precum și companiile respinse cu motivele de respingere, aspecte care nu au fost prezentate în Capitolul 7.1.1.1 Strategia de căutare și rezultatele scontate.

Prin adresa nr X/16.03.2018 societatea înaintea un supliment la Dosarul preturilor de transfer care cuprinde completări cu privire la aspectele solicitate. În urma analizării acestor informații organele de

inspecție fiscală apreciază că societatea nu a răspuns solicitării de completare a Dosarului în ceea ce privește:

- metoda de preț de transfer utilizată;
- modalitățile de extragere a societăților cu ajutorul motorului de căutare Google;
- care baza de date s-a utilizat;
- care sunt criteriile de selecție aplicate;
- numărul total de companii rezultate;
- companiile respinse cu motivele de respingere;

În concluzie, organele de inspecție fiscală precizează că Dosarul preturilor de transfer este incomplet astfel încât s-a procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer și implicit a rezultatelor financiare aferente exercițiilor financiare 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016.

Procedura de estimare:

Echipa de inspecție fiscală, pentru tranzacțiile derulate de S.C. X S.R.L. cu persoanele afiliate, a procedat la estimarea preturilor de transfer. Rezultatele prezentate sunt obținute în baza informațiilor oferite de bazele de date accesate ORBIS și FISCNET.

Pentru analiza comparabilității s-a folosit baza de date ORBIS, baza de date creată de Biroul Van Dijk, care conține informații despre mai mult de 33 milioane de companii din 224 de țări.

O primă etapă a constat în selectarea companiilor care își desfășoară activitatea în România, în condiții de piață comparabile cu acelea în care au loc tranzacțiile contribuabilului verificat.

Criteriile de căutare au fost:

1. Starea societății - au fost selectate opțiunile "Active" pentru a oferi un eșantion cu societăți comparabile care sunt active;

2. Criteriul geografic - au fost selectate societăți din România;

3. Domeniul de activitate - a fost efectuată selecția în funcție de domeniul de activitate realizată pe baza codurilor CAEN ver. 2. coduri CAEN utilizate la nivel național (cod CAEN 7112);

4. Indicatorii de independență - sunt selectate societățile care au criteriul de independență A (A+ A-, A), societățile care au acționari persoane fizice deținătoare a peste 25% din părțile sociale - deoarece aceste persoane fizice nu sunt implicit deținătoare de acțiuni și la alte societăți comerciale;

5. Caracteristicile filialei - prin selecția „Shareholders with subsidiaries by profile: owned between 25% and 100% ” cu operatorul logic „not ”, sunt excluse societățile care dețin cel puțin 25% din acțiunile unei filiale;

6. Categoria societăți – funcție de cifra de afaceri calculată în EURO pentru S.C. X S.R.L., au fost selectate din baza de date, societăți comparabile medii;

7. Situații financiare consolidate - în vederea îmbunătățirii gradului de siguranță cu privire la situația de independență și pentru a fi selectate societățile care au prezentate în baza de date ORBIS doar situații financiare neconsolidate, având în vedere că situațiile financiare consolidate presupun existența a cel puțin două societăți care să fie afiliate s-a efectuat selecția cu opțiunea U1 (companies with unconsolidated accounts only);

8. Ani cu date existente - au fost selectate societăți pentru care există date în perioada 2011-2016;

9. Număr de salariați - au fost selectate societăți cu un număr de maxim 80 de salariați.

Ulterior parcurgerii pașilor de selecție și a exportării din baza de date ORBIS este obligatorie etapa de căutare manuală pentru a spori și mai mult gradul de comparabilitate și acuratețea eșantionului identificat.

Căutarea manuală poate fi împărțită în următoarele două categorii:

- aplicarea filtrelor financiare prin intermediul funcțiilor Excel;
- selecția manuală a societăților în baza informațiilor disponibile online (paginile web ale societăților).

Au fost analizate cele 210 societăți, astfel:

Total companii: 210 (anexa 3.1);

Companii respinse: 205 din care:

- societăți fără date publice: (fără site) 86 (anexa 3.2);
- societăți cu Ve necomparabile sau fără date: 87 (anexa 3.3);
- societăți cu afiliere în baza de date ORBIS: 19 (anexa 3.4)

Rapoarte societăți cu afiliere în ORBIS;

- societăți cu afiliere în FISCNET - modul CLynx/ONRC: 12

Rapoarte societăți cu afiliere în ONRC:

societăți în insolvență: 1;

societăți potențial comparabile: 5;

Rapoarte societăți potențial comparabile:

XS.R.L.

- X S.R.L.

- X S.R.L.

- XS.R.L.

- X – Sibiu S.R.L.

Cele 5 societăți potențial comparabile au fost supuse selecției manuale, aceasta presupunând, în linii mari, identificarea site-ului propriu al societății sau a unui alt site și descrierea activității desfășurate efectiv

de societatea în cauză. Toate cele cinci societăți au fost respinse întrucât activitatea acestora diferă de activitatea efectiv desfășurată de către S.C. XS.R.L.

O a doua etapă a constat în selectarea companiilor care își desfășoară activitatea în Europa, în condiții de piață comparabile cu acelea în care au loc tranzacțiile contribuabilului verificat.

Strategia de căutare:

1. Starea societății - au fost selectate opțiunile "Active" pentru a oferi un eșantion cu societăți comparabile care sunt active;

2. Criteriul geografic - au fost selectate societăți din Europa;

3. Domeniul de activitate - a fost efectuată selecția în funcție de domeniul de activitate realizată pe baza codurilor CAEN utilizate la nivel european (7112);

4. Indicatorii de independență - sunt selectate societățile care au criteriul de independență A (A+, A-, A), U. Add all publicly listed companies (companii listate la bursă) și Add cos for which all shareh, with a stake greater than 25% are indiv.or empl. (societățile care au acționari persoane fizice deținătoare a peste 25% din părțile sociale - deoarece aceste persoane fizice nu sunt implicit deținătoare de acțiuni și ia alte societăți comerciale);

5. Caracteristicile filialei - prin selecția „Shareholders with subsidiaries by profile: owned between 25% and 100%” cu operatorul logic not”, sunt excluse societățile care dețin cei puțin 25% din acțiunile unei filiale;

6. Categoria societății - funcție de cifra de afaceri calculată în EURO pentru S.C. X S.R.L., au fost selectate din baza de date, societăți comparabile medii;

7. Situații financiare consolidate - în vederea îmbunătățirii gradului de siguranță cu privire la situația de independență și pentru a fi selectate societățile care au prezentate în baza de date ORBIS doar situații financiare neconsolidate, având în vedere că situațiile financiare consolidate presupun existența a cel puțin două societăți care să fie afiliate, s-a efectuat selecția cu opțiunea U1 (companies with unconsolidated accounts only)”;

8. Ani cu date existente - au fost selectate societăți pentru care există date în perioada 2011-2016;

9. Număr de salariați - au fost selectate societăți cu un număr de salariați cuprins între minim 20 și maxim 80;

Au fost analizate acele societăți rezultate și rezultatele selecției cantitative sunt prezentate, astfel

total companii: 38;

companii respinse: 35 din care:

- societăți fără date publice (fără site): 2;
- societăți cu afiliere în baza de date ORBIS: 19;
- societăți cu activitate diferită de cea a societății analizate: 14;
- societăți acceptate: 3;

Liniiile Directoare O.C.D.E. descriu Rata rentabilității costurilor totale ca pe un indicator de eficiență economică sub Metoda marjei nete pentru activitatea de producție.

A fost calculată Rata rentabilității costurilor totale ca fiind profit din exploatare raportat la cheltuielile de exploatare.

Intervalul comparabil al RRCT pentru societățile comparabile identificate a fost estimat în baza rezultatelor financiare obținute în fiecare an din perioada analizată și anume 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016.

Rata Rentabilității Costurilor Totale se calculează pentru fiecare an în parte după formula prezentată mai jos: Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = Rezultat din exploatare/(Cifra de afaceri - Rezultat din exploatare):

Rezultat din exploatare - Operating P/L [-EBIT]

Cifra de afaceri - Operating revenue (Turnover)

RRCT- $Re/(Ca-Re)$, $RRCT=Re/(Ve-Re)$, $Ve=Ce(100+RRCT)$ unde:

Ve= venituri din exploatare realizate în relația cu societatea afiliată;

Ce= cheltuieli de exploatare înregistrate în relația cu afiliații.

Cunoscând RRCT (media aritmetică pentru perioada 2011-2016) și cheltuielile de exploatare conform situațiilor financiare anuale, în anii 2012, 2013, 2014 și 2015 s-au estimat veniturile realizate în relația cu societatea afiliată, luând în calcul ponderea tranzacțiilor cu afiliații în total cifra de afaceri.

Pentru anii 2011 și 2016 societatea verificată a obținut un nivel al indicatorului RRCT peste media aritmetică stabilită în urma studiului de comparabilitate, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au mai procedat la ajustarea rezultatelor înregistrate.

Perioada	2011	2012	2013	2014	2015	2016
societatea						
X„Buve UN Forma”	6,25	12,03	4,26	2,37	11,10	- 7,48

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

SIA						
X d.d.	-8,98	0,39	5,20	5,55	7,10	4,29
Skala & VIT.s.r.o	5,25	4,54	8,17	3,97	0,16	0,60
Media aritmetica	0,84	5,66	5,88	3,96	6,12	- 0,86
DTM Romania	6,08	-0,68	3,63	3,41	1,1	2,9

În urma estimării unei diferențe de venituri în sumă totală de S lei a rezultat o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei**.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, aferent cheltuielilor nedeductibile înregistrate de societatea contestatoare în evidența contabilă.

Astfel, pentru perioada verificată 01.01.2011-31.12.2016 organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei (S lei + S lei).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L. are sediul social în mun. Iași, str. X nr. X, județul Iași;

Denumire CAEN: activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea/Cod 7112;

Cod de identificare fiscală: RO X;

Perioada supusă verificării: 01.01.2011-31.12.2016

pentru impozitul pe profit;

01.07.2013-30.09.2017 pentru TVA.

1. Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui, în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VS X din 22.05.2018, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer și implicit a rezultatelor financiare aferente exercițiilor financiare 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016 în

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, controlul inopinat efectuat la societatea contestatoare în perioada 13.04.2017-08.06.2017 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii Iași, finalizat prin Procesul verbal nr. 42/21.06.2017 a avut ca obiectiv analiza tranzacțiilor efectuate de S.C. X S.R.L. mun. Iași cu persoanele afiliate și identificarea riscurilor asociate preturilor de transfer în vederea deciziei privind necesitatea de solicitare a Dosarului preturilor de transfer.

S-a concluzionat de organele de inspecție fiscală că există risc fiscal asociat preturilor de transfer, astfel încât odată cu începerea actualei inspecții fiscale a fost solicitat Dosarul preturilor de transfer conform Solicitării de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer, nr. 1607/18.12.2017, termenul de prezentare fiind 17.01.2018.

Prin adresa nr. 703/18.01.2018, S.C. XS.R.L. solicită prelungirea termenului de întocmire și prezentare a Dosarului preturilor de transfer până la data de 17.02.2018.

În toată această perioadă inspecția fiscală a fost suspendată în baza Deciziei de suspendare nr.31/18.12.2017, inspecția fiscală fiind reluată începând cu data de 19.02.2018.

Prin adresa nr.2069/26.02.2018 societatea înaintează organelor de control Dosarul preturilor de transfer în două exemplare și copii după documentele privind anexele la dosarul preturilor de transfer.

Prin adresa nr. 1607/09.03.2018 i se notifică societății că deși Dosarul este structurat conform elementelor prevăzute la Anexa 3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016, privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, din conținutul acestuia nu rezultă efectuarea unui studiu de comparabilitate care să justifice respectarea principiului valorii de piață astfel încât, în baza Ordinului nr.442/2016 art.5 alin (1) s-a solicitat completarea acestuia cu aspecte privind modalitatea de extragere a societăților cu ajutorul motorului de căutare Google, care bază de date s-a utilizat, care au fost criteriile de selecție aplicate, numărul de companii rezultate, precum și companiile respinse cu motivele de respingere, aspecte care nu au fost

prezentate în Capitolul 7.1.1.1 „Strategia de căutare și rezultatele scontate”.

Prin adresa nr.2846/I6.03.2018 societatea înaintează un supliment la Dosarul preturilor de transfer care cuprinde completări cu privire la aspectele solicitate. În urma analizării acestor informații organele de inspecție fiscală apreciază că societatea nu a răspuns solicitării de completare a Dosarului în ceea ce privește:

- metoda de preț de transfer utilizată;
- modalității de extragere a societăților cu ajutorul motorului de căutare Google;
- care bază de date s-a utilizat;
- care sunt criteriile de selecție aplicate;
- numărul total de companii rezultate;
- companiile respinse cu motivele de respingere;

În concluzie, organele de inspecție fiscală precizează că Dosarul preturilor de transfer este incomplet astfel încât s-a procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer și implicit a rezultatelor financiare aferente exercițiilor financiare 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016.

Procedura de estimare:

Echipa de inspecție fiscală, pentru tranzacțiile derulate de S.C. X S.R.L. cu persoanele afiliate, a procedat la estimarea preturilor de transfer. Rezultatele prezentate sunt obținute în baza informațiilor oferite de bazele de date accesate ORBIS și FISCNET.

Pentru analiza comparabilității s-a folosit baza de date ORBIS, baza de date creată de Biroul Van Dijk, care conține informații despre mai mult de 33 milioane de companii din 224 de țări.

O primă etapă a constat în selectarea companiilor care își desfășoară activitatea în România, în condiții de piață comparabile cu acelea în care au loc tranzacțiile contribuabilului verificat.

Criteriile de căutare au fost:

1. Starea societății - au fost selectate opțiunile "Active" pentru a oferi un eșantion cu societăți comparabile care sunt active;
2. Criteriul geografic - au fost selectate societăți din România;
3. Domeniul de activitate - a fost efectuată selecția în funcție de domeniul de activitate realizată pe baza codurilor CAEN ver. 2. coduri CAEN utilizate la nivel național (cod CAEN 7112);
4. Indicatorii de independență - sunt selectate societățile care au criteriul de independență A (A+ A-, A), societățile care au acționari persoane fizice deținătoare a peste 25% din partile sociale - deoarece aceste persoane fizice nu sunt implicit deținătoare de acțiuni și la alte societăți comerciale;

5. Caracteristicile filialei - prin selecția „Shareholders with subsidiaries by profile: owned between 25% and 100% ” cu operatorul logic „not ”, sunt excluse societățile care dețin cel puțin 25% din acțiunile unei filiale;

6. Categoria societăți – funcție de cifra de afaceri calculată în EURO pentru S.C. XS.R.L., au fost selectate din baza de date, societăți comparabile medii;

7. Situații financiare consolidate - în vederea îmbunătățirii gradului de siguranță cu privire la situația de independență și pentru a fi selectate societățile care au prezentate în baza de date ORBIS doar situații financiare neconsolidate, având în vedere că situațiile financiare consolidate presupun existența a cel puțin două societăți care să fie afiliate s-a efectuat selecția cu opțiunea U1 (companies with unconsolidated accounts only);

8. Ani cu date existente - au fost selectate societăți pentru care există date în perioada 2011-2016;

9. Număr de salariați - au fost selectate societăți cu un număr de maxim 80 de salariați.

Ulterior parcurgerii pașilor de selecție și a exportării din baza de date ORBIS este obligatorie etapa de căutare manuală pentru a spori și mai mult gradul de comparabilitate și acuratețea eșantionului identificat.

Căutarea manuală poate fi împărțită în următoarele două categorii:

- aplicarea filtrelor financiare prin intermediul funcțiilor Excel;
- selecția manuală a societăților în baza informațiilor disponibile online (paginile web ale societăților).

Au fost analizate cele 210 societăți, astfel:

Total companii: 210 (anexa 3.1);

Companii respinse: 205 din care:

- societăți fără date publice: (fără site) 86 (anexa 3.2);
- societăți cu Ve necomparabile sau fără date: 87 (anexa 3.3);
- societăți cu afiliere în baza de date ORBIS: 19 (anexa 3.4)

Rapoarte societăți cu afiliere în ORBIS;

- societăți cu afiliere în FISCNET - modul CLynx/ONRC: 12

Rapoarte societăți cu afiliere în ONRC:

societăți în insolvență: 1;

societăți potențial comparabile: 5;

Rapoarte societăți potențial comparabile:

- X S.R.L.
- X S.R.L.
- X S.R.L.

- XS.R.L.
- X – Sibiu S.R.L.

Cele 5 societăți potențial comparabile au fost supuse selecției manuale, aceasta presupunând, în linii mari, identificarea site-ului propriu al societății sau a unui alt site și descrierea activității desfășurate efectiv de societatea în cauză. Toate cele cinci societăți au fost respinse întrucât activitatea acestora diferă de activitatea efectiv desfășurată de către S.C. X S.R.L.

O a doua etapă a constat în selectarea companiilor care își desfășoară activitatea în Europa, în condiții de piață comparabile cu acelea în care au loc tranzacțiile contribuabilului verificat.

Strategia de căutare:

1. Starea societății - au fost selectate opțiunile "Active" pentru a oferi un eșantion cu societăți comparabile care sunt active;
2. Criteriul geografic - au fost selectate societăți din Europa;
3. Domeniul de activitate - a fost efectuată selecția în funcție de domeniul de activitate realizată pe baza codurilor CAEN utilizate la nivel european (7112);
4. Indicatorii de independență - sunt selectate societățile care au criteriul de independență A (A+, A-, A), U. Add all publicly listed companies (companii listate la bursă) și Add cos for which all shareh, with a stake greater than 25% are indiv.or empl. (societățile care au acționari persoane fizice deținătoare a peste 25% din părțile sociale - deoarece aceste persoane fizice nu sunt implicit deținătoare de acțiuni și ia alte societăți comerciale);
5. Caracteristicile filialei - prin selecția „Shareholders with subsidiaries by profile: owned between 25% and 100%” cu operatorul logic not”, sunt excluse societățile care dețin cei puțin 25% din acțiunile unei filiale;
6. Categoria societății - funcție de cifra de afaceri calculată în EURO pentru S.C. X S.R.L., au fost selectate din baza de date, societăți comparabile medii;
7. Situații financiare consolidate - în vederea îmbunătățirii gradului de siguranță cu privire la situația de independență și pentru a fi selectate societățile care au prezentate în baza de date ORBIS doar situații financiare neconsolidate, având în vedere că situațiile financiare consolidate presupun existența a cel puțin două societăți care să fie afiliate, s-a efectuat selecția cu opțiunea U1 (companies with unconsolidated accounts only)”;

8. Ani cu date existente - au fost selectate societăți pentru care există date în perioada 2011-2016;

9. Număr de salariați - au fost selectate societăți cu un număr de salariați cuprins între minim 20 și maxim 80;

Au fost analizate acele societăți rezultate și rezultatele selecției cantitative sunt prezentate, astfel:

total companii: 38;

companii respinse: 35 din care:

- societăți fără date publice (fără site): 2;
- societăți cu afiliere în baza de date ORBIS: 19;
- societăți cu activitate diferită de cea a societății analizate: 14;
- societăți acceptate: 3;

Liniile Directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperate și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, descriu Rata rentabilității costurilor totale ca pe un indicator de eficiență economică sub Metoda marjei nete pentru activitatea de producție.

A fost calculată Rata rentabilității costurilor totale ca fiind profit din exploatare raportat la cheltuielile de exploatare.

Intervalul comparabil al RRCT pentru societățile comparabile identificate a fost estimat în baza rezultatelor financiare obținute în fiecare an din perioada analizată și anume 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016.

Rata Rentabilității Costurilor Totale se calculează pentru fiecare an în parte după formula prezentată mai jos: Rata rentabilității costurilor totale (RRCT) = Rezultat din exploatare/(Cifra de afaceri - Rezultat din exploatare):

Rezultat din exploatare - Operating P/L [-EBIT]

Cifra de afaceri - Operating revenue (Turnover)

RRCT- $Re/(Ca-Re)$, $RRCT=Re/(Ve-Re)$, $Ve=Ce(100+RRCT)$ unde:

Ve= venituri din exploatare realizate în relația cu societatea afiliată;

Ce= cheltuieli de exploatare înregistrate în relația cu afiliații.

Cunoscând RRCT (media aritmetică pentru perioada 2011-2016) și cheltuielile de exploatare conform situațiilor financiare anuale, în anii 2012, 2013, 2014 și 2015 s-au estimat veniturile realizate în relația cu societatea afiliată, luând în calcul ponderea tranzacțiilor cu afiliații în total cifra de afaceri.

Pentru anii 2011 și 2016 societatea verificată a obținut un nivel al indicatorului RRCT peste media aritmetică stabilită în urma studiului de comparabilitate, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au mai procedat la ajustarea rezultatelor înregistrate.

Perioada	2011	2012	2013	2014	2015	2016
----------	------	------	------	------	------	------

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

societatea						
X„Buve UN Forma” SIA	6,25	12,03	4,26	2,37	11,10	- 7,48
X d.d.	-8,98	0,39	5,20	5,55	7,10	4,29
Skala &VIT.s.r.o	5,25	4,54	8,17	3,97	0,16	0,60
Media aritmetica	0,84	5,66	5,88	3,96	6,12	- 0,86
DTM Romania	6,08	-0,68	3,63	3,41	1,1	2,9

În urma estimării unei diferențe de venituri în sumă totală de s lei a rezultat o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei**.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, fără a ține cont de concluziile Dosarului prețului de transfer, inspecția fiscală a procedat la ajustarea veniturilor din tranzacțiile cu persoana afiliată, indicând ca metodă de stabilirea a prețurilor de transfer, Metoda marjei nete.

Societatea consideră că în stabilirea obligațiilor fiscale a fost ignorat nu doar Dosarul prețurilor de transfer ci și celelalte dovezi care demonstrează faptul că nu a fost favorizat cu nimic partenerul X.

Petenta susține că este adevărat că acest partener a beneficiat de 100% din servicii în perioada ce face obiectul controlului, însă această situație nu justifică în nici un fel ajustarea veniturilor, prețurile negociate prin contractul comercial încheiat între părți fiind cele de piață.

Contestatoarea apreciază că Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere au un conținut bazat pe interpretări eronate, din următoarele motive:

- alegerea discreționară a metodei de stabilire a prețului;
- încălcarea principiului teritorialității pentru identificarea societăților comparabile;
- alegerea discreționară a criteriilor de selecție a societăților comparabile;
- calcularea modului de ajustare a bazei de impozitare fără respectarea principiului egalității de tratament;
- nerespectarea criteriului temporal în determinarea societăților comparabile;
- neglijarea specificului/particularităților activității societății controlate.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin.(1) și alin.(5) și art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, aplicabile în perioada verificată 2012-2015, conform cărora:

„ART. 19

Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

(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.

ART. 11*)

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(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.”

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale pct.23, pct.24, pct. 28, pct.29, pct.32 și pt.33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.

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 nouitate 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 sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și alin. (6) și art. 11 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„ART. 19

Reguli generale

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

(...)

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

ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

(...)

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

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

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.”

Pct. 5 dat în aplicarea art. 11 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal, precizează:

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

(...)

d) metoda marjei nete, implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri;

(...)

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

Conform textelor de lege enunțate anterior, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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.

La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

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:

- metoda comparării prețurilor;
- metoda cost-plus;
- metoda prețului de revânzare;
- orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

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.

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:

- 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;
 - metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
 - gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
 - circumstanțele cazului individual;
 - activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
 - metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
 - documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.
- Din documentele existente la dosarul contestației reies următoarele:

- prin adresa nr. X din 26.02.2018 societatea înaintează organelor de inspecție fiscală Dosarul prețurilor de transfer, din conținutul căruia însă nu rezultă efectuarea unui studiu de comparabilitate care să justifice respectarea principiului valorii de piață;

- prin adresa nr. X/16.03.2018 societatea înaintează un supliment al Dosarului prețurilor de transfer cuprinzând completări cu privire la aspectele solicitate, iar în urma analizării acestor informații, organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea nu a răspuns solicitării de completare a Dosarului în ceea ce privește:

- metoda de preț de transfer utilizată;

- modalitățile de extragere a societăților cu ajutorul motorului de căutare Google;

- care bază de date s-a utilizat;

- care sunt criteriile de selecție aplicate;

- numărul de total de companii rezultate;

- companiile respinse cu motivele de respingere.

În acest caz, având în vedere că organele de inspecție fiscală au considerat că Dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, sunt aplicabile prevederile art. 7, art. 8 și art. 9 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016, privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, conform căroră:

„ART. 7

(1) În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

(...)

(3) Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), reprezintă lipsa datelor necesare organului de inspecție fiscală, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață.

(4) În situația neprezentării/prezentării incomplete a dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), organele de inspecție fiscală vor proceda la estimarea

cuantumului prețurilor de transfer. Estimarea se va realiza numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer sau pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață. Ca urmare a operațiunii de estimare se ajustează suma venitului sau a cheltuielii, după caz, aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

ART. 8

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

1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;

2. disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

3. marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;

4. pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

5. la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

6. dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

ART. 9

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

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

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

Conform textelor de lege, în cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate.

Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, reprezintă lipsa datelor necesare organului de inspecție fiscală, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață.

În situația neprezentării/prezentării incomplete a dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală vor proceda la estimarea cuantumului prețurilor de transfer. Estimarea se va realiza numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer sau pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață. Ca urmare a operațiunii de estimare se ajustează suma venitului sau a cheltuielii, după caz, aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al

tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare.

Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

- analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;

- disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora;

- marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;

- pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

- la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

- dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

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

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

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

Pentru tranzacțiile desfășurate de societatea contestatoare cu partenerul X., echipa de inspecție fiscală a procedat la estimarea prețurilor

de transfer pe baza informațiilor oferite de bazele de date accesate: ORBIS și FISCNET.

Din Anexa 4.6 „Situatie privind estimarea veniturilor în funcție de media aritmetică a RRTC stabilită conform bazei de date ORBIS”, reiese că pentru perioada 2011-2016, s-a stabilit o diferență de venituri și impozit pe venit, astfel:

An	Venituri estimate	Diferența venituri	Diferența impozit
2011	S	S	S
2012	S	S	S
2013	S	S	S
2014	S	S	S
2015	S	S	S
2016	S	S	0

Prin contestația formulată, petenta susține faptul că, organele de inspecție fiscală au încălcat flagrant dispozițiile legale referitoare la reconsiderarea tranzacțiilor dintre persoane afiliate, întrucât au selectat Metoda Marjei Nete care încalcă principiul alegerii celei mai adecvate metode.

Față de aceste susțineri, facem precizarea că, Metoda marjei nete este o metodă recunoscută de Liniile Directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale.

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.

Astfel, faptul că organele de inspecție fiscală au aplicat în analiza efectuată Metoda marjei nete, acest aspect nu încalcă principiul celei mai adecvate metode.

În ceea ce privește încălcarea principiului teritorialității pentru identificarea societăților comparabile, societatea susține că în Raportul de inspecție fiscală nu au fost depuse înscrisuri din care să rezulte ce informațiile au fost solicitate și nici răspunsurile primite, fapt pentru care analiza efectuată pentru companiile comparabile este incompletă.

Referitor la acest aspect, facem precizarea că, din actul de control întocmit reiese că, în selectarea companiilor, o primă etapă a constat în selectarea companiilor care își desfășoară activitatea în România, în condiții de piață comparabile cu acelea în care au loc tranzacțiile desfășurate S.C. XS.R.L.

Criteriile de căutare au fost:

- starea societății;
- criteriul geografic;
- domeniul de activitate;
- indicatorii de independență;
- caracteristicile filialei;
- categoria societăți;
- situații financiare consolidate
- ani cu date existente;
- număr de salariați;
- aplicarea filtrelor financiare prin intermediul funcțiilor Excel;
- selecția manuală a societăților în baza informațiilor disponibile on-line (paginile web ale societăților).

Au fost analizate 210 societăți, din care companii respinse: 205;

Cele 5 societăți potențial comparabile au fost supuse selecției manuale, aceasta presupunând, în linii mari, identificarea site-ului propriu al societății sau a unui alt site și descrierea activității desfășurate efectiv de societatea în cauză. Toate cele cinci societăți au fost respinse întrucât activitatea acestora diferă de activitatea efectiv desfășurată de către S.C. XS.R.L.

O a doua etapă a constat în selectarea companiilor care își desfășoară activitatea în Europa, în condiții de piață comparabile cu acelea în care au loc tranzacțiile contribuabilului verificat.

Strategia de căutare a presupus:

- starea societății;
- criteriul geografic - au fost selectate societăți din Europa;
- domeniul de activitate - a fost efectuată selecția în funcție de domeniul de activitate realizată pe baza codurilor CAEN utilizate la nivel european (7112).

- indicatorii de independență - sunt selectate societățile care au criteriul de independență A (A+, A-, A);

- categoria societății - funcție de cifra de afaceri calculată în EURO;
- situații financiare consolidate;
- ani cu date existente - au fost selectate societăți pentru care există date în perioada 2011-2016;

- număr de salariați - au fost selectate societăți cu un număr de salariați cuprins între minim 20 și maxim 80;

Au fost analizate 38 de companii, din care companii respinse 35, fiind calculată Rata rentabilității costurilor totale ca fiind profit din exploatare raportat la cheltuielile de exploatare.

Urmare aspectelor prezentate, reiese că în acest caz, nefiind găsite companii comparabile pe teritoriul României s-a procedat la căutarea unui

eșantion de societăți pe teritoriul Europei, iar în cazul în care nu s-ar fi găsit atunci s-ar fi trecut la cea de a treia etapă – internațional.

În conformitate cu prevederile art. 8 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, citat anterior analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale **în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional.**

Urmare aspectelor prezentate, se reține că în acest caz, susținerile societății contestatoare conform căreia a fost ignorat criteriu geografic, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, în identificarea companiilor comparabile, o primă etapă a constat în selectarea companiilor care își desfășoară activitatea în România iar nefiind găsite companii comparabile, s-a procedat în cea de-a doua etapă la selectarea companiilor care își desfășoară activitatea în Europa.

Referitor la alegerea discreționară a criteriilor de selecție a societăților comparabile, prin contestația formulată petenta susține faptul că, nu s-a ținut cont de îndrumările privind aplicarea principiului de bază al prețurilor de transfer care se bazează pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu tranzacțiile care au loc între companii independente.

Față de susținerile societății contestatoare facem precizarea că strategia de căutare a societăților comparabile a presupus mai multe criterii, ca de exemplu: starea societății, domeniu de activitate, situații financiare, etc. care au fost prezentate anterior.

Societățile selectate au fost supuse selecției manuale, aceasta presupunând, în linii mari, identificarea site-ului propriu al societății sau a altui site și descrierea activității desfășurate efectiv de societatea în cauză.

Rezultatele prezentate referitoare la cele 3 companii acceptate (XBuve UN Forma „SIA”, X d.p. și Skala & VIT s.r.o.) sunt obținute în baza informațiilor oferite de baza de date accesată ORBIS care conține informații publice despre companii la nivel mondial.

Referitor la susținerea contestatoarei privitoare la modul de ajustare a bazei de impozitare fără respectarea principiului egalității de tratament petenta precizează că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea rezultatelor înregistrate doar în anii 2012-2015, ani în care indicatorii înregistrați se situau sub media calculată pentru cele trei societăți selectate de aceștia ca și comparabile.

Societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat ajustări similare și pentru anii 2011 și 2016 când indicatorii înregistrați se situau peste media calculată pentru cele 3 societăți.

Față de aceste susțineri, facem precizarea că, art. 7 alin. (1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, citat anterior, precizează că ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

Pentru anul 2011 societatea a obținut un nivel al indicatorului Rata Rentabilității Costurilor Totale în cuantum de (6,08) iar pentru anul 2016 în cuantum de (2,9) peste media aritmetică stabilită în urma studiului de comparabilitate.

Astfel, ajustarea s-a efectuat doar pentru anii 2012, 2013, 2014 și 2015, ani în care nu a fost respectat principiul valorii de piață.

Referitor la susținerea contestației referitoare la nerespectarea criteriului temporal în determinarea societăților comparabile aceasta susține că organul fiscal a încălcat atât dreptul contribuabilului de a fi informat cât și dreptul contribuabilului de a avea acces la informațiile din dosarul fiscal întocmit cu ocazia controlului efectuat.

Față de aceste susțineri, facem precizarea că în *selecția societăților sau tranzacțiilor comparabile se utilizează doar surse publice de informații, fără a se apela la informații interne disponibile în cadrul sistemului fiscal, deoarece niciuna dintre informațiile pe baza cărora este susținută o ajustare/estimare nu trebuie să fie inaccesibilă contribuabilului din cauze de confidențialitate, așa cum se prevede la pct.3.33 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 (Ghidul O.C.D.E.): "...folosirea bazelor de date comerciale nu ar trebui să încurajeze cantitatea față de calitate. În practică, efectuarea unei analize de comparabilitate folosind doar o bază de date*

comercială poate să dea naștere la întrebări privind încrederea în analiza respectivă datorită calității informației relevante pentru a asigura comparabilitatea ce se obține în mod obișnuit dintr-o bază de date.

Pentru a rezolva aceste îngrijorări, căutările în baze de date ar putea avea nevoie să fie îmbunătățite/rafinare folosind alte informații publice în funcție de fapte și circumstanțe.

Astfel de îmbunătățiri/rafinări a căutărilor în baza de date folosind și alte surse de informații au obiectivul de a promova calitatea asupra abordărilor standardizate și sunt valabile atât pentru căutările efectuate de contribuabili/consultanți, cât și pentru cele efectuate de autoritățile fiscale.(...)”.

Referitor la susținerea contestatoarei referitoare la neglijarea specificului particularităților activității societății controlate, prin contestația formulată petenta susține faptul că, organele de inspecție fiscală nu au precizat în Raportul de inspecție fiscală dacă au fost investigate sau nu cauzele care au generat pierderi în anul 2012 și nu au efectuat ajustări pentru a stabili un rezultat care să reflecteze condițiile normale de activitate.

Față de aspectele prezentate, din Procesul verbal de control inopinat nr. X din 21.06.2017 reiese faptul că, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru anul 2012 societatea contestatoare înregistrează pierderi, astfel nivelul de rentabilitate este în afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub cuarțila inferioară.

Principala cauză a pierderii din exploatare o reprezintă faptul că, veniturile din prestări servicii sunt inferioare cheltuielilor privind serviciile prestate.

Cheltuielile neprevăzute care au diminuat rezultatul aferent anului 2012 au constat în înregistrarea scoaterii din evidența contabilă a unui autoturism neasigurat CASCO, proprietatea societății, avariat și o creștere a costurilor societății determinată de achitarea suplimentară a unor impozite și compensări financiare rezultate din renunțarea la un contract de închiriere a unui spațiu.

Aceste două sume intervenite în cursul anului ca și cheltuieli suplimentare au cumulat valoarea de S lei care a determinat pierderea fiscală.

Față de aspectele constatate, facem precizarea că, societatea contestatoare avea obligația justificării, în cadrul analizei Dosarului prețurilor de transfer, a cauzelor care au generat pierderi, fapt care ar fi determinat echipa de inspecție fiscală la analiza acestora.

De asemenea, în susținerea contestației societatea nu depune documente care să evidențieze factorii care au contribuit la generarea pierderii și care au sau nu au legătură cu tranzacțiile dintre afiliați.

În conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **„(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea veniturilor contestatarei ca urmare a ajustării prețurilor de transfer la mediana din perioada 2011-2016, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea prin nerespectarea legislației fiscale în vigoare, motiv pentru care se va respinge contestația formulată pentru suma de S lei reprezentând impozit pe profit, ca neîntemeiată.

2. Referitor impozitul pe profit în sumă de S lei stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar această sumă, în condițiile în care contestatoarea nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

În fapt, în urma inspecției fiscale s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, aferent cheltuielilor nedeductibile înregistrate de societatea contestatoare în evidența contabilă.

Petenta contestă impozitul pe profit în sumă totală de S lei dar nu aduce dovezi și argumente pentru diferența de impozit pe profit în sumă de S lei prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celui alt capăt de cerere analizat prin prezenta decizie de soluționare.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

Art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 269

„Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații trebuie să se regăsească motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

Art. 276 din actul normativ mai sus menționat prevede că:

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

[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Pct. 11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de **S lei**, iar societatea contestă această sumă, dar nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

Având în vedere că petenta nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra că nu datorează impozitul pe profit în sumă de S lei și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, urmează a se respinge **ca nemotivată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X din 22.05.2018, cu privire la suma de **S lei reprezentând impozit pe profit**.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. XS.R.L. mun. Iași împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X din 22.05.2018 cu privire la suma de **S lei**, reprezentând **impozit pe profit**.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. mun. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X din 22.05.2018 cu privire la suma de **S lei**, reprezentând **impozit pe profit**.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL,