



DECIZIA nr.x din x
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xx
din municipiul x, județul x

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx** a fost sesizat de **Administrația Finanțelor Publice xx** prin adresa nr.xx, înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx, în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **S.C. xx xx**, din municipiul xx, județul xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, înregistrată sub nr.xx și a Raportului de inspecție fiscală nr.xx în baza căruiă este emisă de A.J.F.P. xx, comunicate și confirmate de primire în xx.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(2) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii, respectiv transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actului atacat – înregistrată la A.J.F.P.xx sub nr.xx, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială xx xx are domiciliul fiscal în municipiul xx, str.xx, județul xx, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului xx sub numărul Jxx și are codul de identificare fiscală xx, fiind reprezentată de administratorul societății.

Obiectul contestației îl constituie suma contestată de **xxlei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx .

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. Sustinerile contestatarii sunt următoarele:

„[...] CONTESTAȚIE FISCALĂ

împotriva

1. *Deciziei de impunere Nr.xx emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx și comunicată Societății în data de xx (în continuare „Decizia de impunere” - Anexa 2),*
2. *Raportului de inspecție fiscală nr. xx emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx (în continuare „Raportul de Inspecție Fiscală” sau „RIF” - Anexa 1)*

Prin care solicităm admiterea prezentei Contestații și, pe cale de consecință:

- **1. Anularea în parte a Deciziei de impunere în ceea ce privește baza impozabilă a impozitului pe profit stabilită suplimentar în suma de xx lei (xx lei în x, xx lei în x și xx lei în x) ca urmare a ajustărilor de preturi de transfer și a impozitului pe profit aferent stabilit astfel suplimentar în suma de xxlei (xx lei în x, xx lei în x și xx lei în x);**
- **2. Exonerarea Societății de la plata sumei de xxlei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar;**
- **3. Constatarea nelegalității și netemeinicii în parte a Raportului de Inspecție Fiscală în privința constatărilor pentru sumele de la pct.1 anterior și a impunerii sumei de plata de xxcu titlu de impozit pe**

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

profit stabilit suplimentar,
avand in vedere urmatoarele:

MOTIVE

[...] **3. Netemeinicia si nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate ca urmare a nerespectarii dispozițiilor legale imperative ce reglemenetaza fondul obligațiilor fiscale.**

In efectuarea ajustărilor anterior menționate, organul de control a incalcat multiple prevederi ale Codului Fiscal, Codului de Procedura Fiscala si ale legislației de preturi de transfer.

3.1. Modalitatea nelegala prin care organul de control a ignorat analiza prezentata de contribuabil si a efectuat propria analiza

[...] argumentarea prezentata de către organul de control in cadrul Raportului de Inspecție Fiscala este de departe sumara, subiectiva si arbitrara, intrucat insusi organul de control declara ca aceasta argumentare, respectiv concluzia argumentării, este guvernata de „opinia” acestuia.

Singurele referiri la legislație făcute de către organul de control sunt referiri la pct.32 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de implementare a Legii nr.571/2003. De notat insa ca organul de control a făcut ajustari de preturi de transfer si pentru anii x si x cand pct.32 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de implementare a Legii nr.571/2003 nu mai era in vigoare.

[...] Totuși, acest paragraf de legislație insa se refera la selecția unei metode de determinare a valorii de piața a preturilor de transfer si nicidecum la selectarea xx x sau a partilor sale afiliate ca parte testata in cadrul metodei aplicate. Reamintim ca organul de inspecție fiscala a folosit intocmai aceeași metoda de preturi de transfer cu cea selectata de către contribuabil i.e. metoda marjei nete. Prin urmare, referirea la acest text de lege din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal este irelevanta cu atat mai mult cu cat organul de controla fost de acord cu selecția metodei marjei nete selectata anterior si de către contribuabil.

Așadar, dupa cum am precizat anterior, **organul de control avea obligația de a analiza corectitudinea abordărilor utilizate de xx xx in cadrul pregătirii dosarului de preturi de transfer si de a argumenta constatările făcute, in temeiul art.73, alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala si Capitolului III, Art.3, lit.a) din Anexa 2 la Ordinul nr.3710/2015. In plus, aceeași obligație o avea organul fiscal si in baza Art.6, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala [...]**

Consideram astfel ca organul de control si-a exercitat dreptul de apreciere fara a intemeia argumentația pe prevederi legale, asa cum chiar acesta a admis in continui Raportului de Inspecție Fiscala ca interpretarea constatărilor echipei de control reprezintă simpla „opinie” a acesteia.[...]

Prin urmare, solicitam organului de soluționare sa constate nelegalitatea analizei efectuate de către organul de control avand in vedere ca acesta nu a indicat concret in Raportul de Inspecție Fiscala baza legala relevanta cazului si documentele pe care s-a bazat cand a decis sa ignore analiza efectuata de către contribuabil si sa efectueze propria analiza.

Nu in ultimul rând, atragem atentia organului de soluționare ca organul de control folosește referințe la o baza legala care este aplicabila doar anilor x si x si nu si anilor x (e.g. referiri la pct. 32 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de implementare a Legii nr. 571/2003 care nu mai era in vigoare in x). Aceste referințe demonstrează fara drept de apel netemeinicia si nelegalitatea Raportului de Inspecție Fiscala care a fost emis de organul de control cu aplicarea unor prevederi legislative care nu sunt aplicabile anilor x.

3.2. Nelegalitatea concluziei organului de inspecție fiscala cu privire la partea testata

Organul de control a concluzionat in cadrul Raportului de Inspecție Fiscala ca xx xx este „partea cea mai puțin complexa” in cadrul tranzacțiilor cu părțile sale afiliate si pe cale de consecința tot organul de control a concluzionat ca aceasta ar trebui sa fie si partea testata.

3.2.1. Incalcarea flagranta de către organul de control a prevederilor legislative cu privire la alegerea părții testate

[...] asa cum anterior a fost precizat, atunci cand organul de control a decis ca xx xx ar trebui sa fie partea testata in cadrul tranzacțiilor cu părțile sale afiliate, acesta a procedat si la efectuarea unor calculații de profitabilitate astfel: „Corelând ponderea costurilor produselor si serviciilor furnizate de afiliați la nivelul rezultatului din exploatare s-a stabilit marja de profit anuala aferenta acestui tip de tranzacții defasurata cu afiliații”.

Ori aceasta modalitate a organului de control de a determina profitabilitatea obtinuta de către xx xx ce ar putea fi asociata teoretic serviciilor si produselor achiziționate de la părțile sale afiliate nu ar avea cum sa fie mai corecta / fidela si mai obiectiva decât modalitatea prin care au fost determinate intr-un mod direct si transparent profitabilitatile obtinute de fiecare dintre părțile afiliate xxsi respectiv xx SRL intocmai cum a fost de altfel prezentat si in cadrul dosarului preturilor de transfer. Reamintim ca in cadrul dosarului preturilor de transfer au fost prezentate calculații clare si directe de profitabilitate determinate in mod direct pe baza informațiilor din evidentele contabile ale xxsi respectiv xx SRL (i.e. spre deosebire de calculatiile efectuate de către organul de control care sunt făcute intr-un mod indirect).

Prin urmare, solicitam organului de soluționare sa constate ca organul de control incalca grav prevederile legislative, in speța prevederile paragrafului 3.18 din cadrul Liniilor directoare privind preturile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare si Dezvoltare Economica si ca atare "opinia" sa cu privire la faptul ca xx xx ar trebui sa fie parte testata nu numai ca nu este bazata pe prevederi legislative ci este si incorecta dat fiind ca modalitatea sa de calcul a profitabilității nu este in nici un caz fidela si nici mai corecta decât modalitatea de calcul a profitabilitatilor partilor afiliate intocmai cum a fost aceasta prezentata in cadrul dosarului preturilor de transfer depus de către xx xx. [...]

3.2.2. Organul de control nu a justificat prin raportarea la un text de lege aplicabil motivul pentru care considera ca xx xx este „partea cea mai puțin complexă”

In fapt, organul de control nu a făcut referire în mod expres la nici o prevedere legală în baza căreia a concluzionat ca xx xx este „partea cea mai puțin complexă” deși, așa cum am precizat, acesta avea obligația de a indica temeiul legal în baza căruia a ajuns la această concluzie, precum și modul transparent și obiectiv ce a stat la baza analizei și concluziei sale.

Prin urmare, concluzionăm ca organul de control a încălcat prevederile legislative imperative neprecizând cadrul legislativ în vigoare în baza căruia a concluzionat cu privire la care este „partea cea mai puțin complexă” în cadrul tranzacțiilor dintre xx xx și părțile sale afiliate, afectând dreptul la apărare al contribuabilului deoarece nu este în măsură să individualizeze cerința legală încălcată și în baza căreia organul de control a dispus ajustările respective [...]

Prin urmare, solicităm organului de soluționare să constate nelegalitatea și netemeinicia „opiniei” organului de control cu privire la faptul ca xx xx este partea cea mai puțin complexă dat fiind ca acesta ca nu a justificat cu prevederile legislative în vigoare această opinie.[...]

3.2.2.1. Interpretarea prevederilor legislative în ceea ce privește alegerea părții testate

Așa cum am precizat și anterior, deși organul de control nu face referire la nici o prevedere legală, cu scop argumentativ presupunem/deducem din cele precizate de acesta ca ar fi putut face trimitere la paragrafele 2.65 și respectiv 3.18 din Liniile Directoare OCDE privind preturile de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale atunci când a ales partea testată [...]

Paragrafele de mai sus 2.65 și 3.18 din Liniile Directoare OECD nu prevăd cu titlu categoric ca în toate cazurile partea testată va fi cea cu „analiza funcțională mai puțin complexă” așa cum în mod eronat organul de control afirmă în cadrul Raportului de Inspecție Fiscală că acestea prevăd ca „partea testată este aceea asupra căreia o metoda de preturi de transfer poate fi aplicată în modul cel mai fidel și pentru care pot fi identificate cele mai adecvate comparabile”. Ori această înseamnă ca pentru a concluziona cu privire la partea testată toți factorii și circumstanțele care înconjoară tranzacția ar trebui analizate inclusiv (i) analiza funcțională, (ii) existența unor contribuții unice / unor active necorporale, (iii) posibilitatea de a aplica metoda de preturi de transfer într-o manieră fiabilă și (iv) posibilitatea de a identifica cele mai adecvate comparabile.

Organul de control nu a analizat în cadrul Raportului de Inspecție Fiscală nici dacă selecția xx xx ca parte testată permite aplicarea metodei de preturi de transfer în cea mai fiabilă manieră posibilă și nici nu a analizat organul de control dacă selectând pe xx xx ca parte testată pot fi identificate cele mai adecvate comparabile.

Solicităm astfel organului de soluționare să constate ca organul de control nu ar fi avut cum să concluzioneze în mod corect și în concordanță cu prevederile legislative în vigoare (în speța paragraful 3.18 din Liniile Directoare OCDE1 cu privire la care ar trebui să fie partea testată având în vedere ca nu a făcut o analiză detaliată în acest sens.

Pe cale de consecință, solicităm organului de soluționare să constate netemeinicia dar și nelegalitatea selecției de către organul de control a xx xx ca parte testată.[...]

Prin urmare, solicităm organului de soluționare să constate netemeinicia analizei funcționale efectuate de către organul de control și pe cale de consecință să constate nelegalitatea concluziei organului de control cum ca xx xx este „partea cea mai puțin complexă” în cadrul tranzacțiilor cu părțile sale afiliate.

De asemenea, solicităm organului de soluționare să constate ca xx xx are profilul funcțional mai complex și prin urmare, în fapt aceasta este partea mai complexă în cadrul tranzacțiilor cu părțile sale afiliate și nicidecum nu se poate afirma ca xxsi xx SRL au profilul funcțional mai simplu, strict în ceea ce privește tranzacțiile desfasurate cu xx xx.[...]

3.3. Analizele efectuate de către insusi organul de control încălca grav prevederile legislației în vigoare fiind astfel nelegale

În cadrul Raportului de Inspecție Fiscală nr. xx din data de xx la pagina x sunt menționate intervalele de comparație / de piață utilizate de echipa de inspecție fiscală pentru verificarea conformității cu principiul valorii de piață al tranzacțiilor desfasurate de xx xx cu fiecare dintre părțile sale afiliate:

x

Aceste intervale folosite de către organul de control în determinarea ajustărilor de preturi de transfer au fost calculate de organul de control prin pregătirea unui studiu de comparabilitate prezentat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. xx din data de xx în anexe separate.

3.3.1. Modalitatea nelegală în care organele de control au folosit rezultatele financiare ale unor societăți afiliate în exercițiul acestora de efectuare de ajustări de preturi de transfer

[...] Coroborând cele menționate anterior se poate concluziona ca în eșantionul de companii comparabile trebuie incluse numai companii independente (i.e. companii neafiliate) atunci când se aplică metoda marjei nete. Prezentăm în continuare structura acționariatului fiecăreia dintre companiile acceptate de către organul de control în eșantionul final de societăți comparabile. Rezultatul interogării în baza de date Orbis Europe, accesată prin platforma TP Catalyst Pro a acestor informații de către xx xx se regăsește în Anexa 5.[...]

Solicităm organului de soluționare să constate ca organul de control a inclus în mod nelegal exclusiv companii care sunt deținute în proporție de minimum 25% de cel puțin o persoană fizică - acestea fiind părți afiliate în conformitate cu definiția părților afiliate din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (i.e. compania poate desfășura tranzacții cu acționarul sau persoana fizică, profiturile acesteia putând fi astfel distorsionate).

Având în vedere cele arătate mai sus, solicităm organelor de soluționare să constate ca rezultatele studiului de comparabilitate efectuat de organul de control sunt pe cale de consecință nelegale.

3.3.2. Modalitatea netemeinică și nelegală de selecție a unor comparabile care desfasoară activități diferite

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

de activitatile desfasurate de către xx xx

[...] constatam ca profilul funcțional al niciuneia dintre societățile pentru care surse de informații au fost disponibile public nu este comparabil cu cel descris de organul de control, intrucat societățile incluse in eșantionul final realizeaza funcții de producție, precum si dețin active necesare desfășurării acestor activitati - funcții si active pe care insusi organul de control admite ca xx xx nu le realizeaza / deține in cadrul tranzacțiilor cu părțile sale afiliate.

Avand in vedere cele de mai sus, solicitam organului de soluționare sa constate ca modalitatea de selecție a eșantionului de comparabile de către organul de control nu este in conformitate cu prevederile art. 5. alin. (2) lit. a) si b) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal. Mai mult, organul de control nu oferă niciun fel de explicații cu privire la modul de selecție al respectivelor companii si de ce acestea sunt relevante pentru analiza comparativa.

3.3.3. Modalitatea nelegala de realizare a procesului de selecție a unor societati comparabile

[...] in urma respingerii studiului de comparabilitate pregătit de xx xx, organul de control trebuia sa prezinte considerentele utilizării strategiei implementate de acesta, precum si sa puna la dispoziția contribuabilului documentele care au stat la baza identificării noului eșantion de societati comparabile.

Avand in vedere ca **organul de control nu a pus la dispoziția xx xx, prin anexare la Raportul de Inspecție Fiscala, lista societăților eliminate in care sa fie precizate motivele excluderii acestora, organul de control dovedește o grava lipsa de transparenta in procesul de verificare, care contravine prevederilor Anexei 2 a Ordinului 3710/2015 privind modelul si conținutul Raportului de Inspecție Fiscala întocmit la persoane juridice.**

Mai mult, in temeiul Anexei 3, Art.9, alin.(3) la Ordinul nr.442/2016:

„(3) In cazul ajustarii/estimarii preturilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activitatilor care urmeaza a face obiectul ajustarii/estimarii si la care atat organul de inspecție fiscala, cat sicontribuabilul/platitorul pot avea acces.”

Cu toate acestea, organul de control știind ca xx xx are acces doar la baza de date Orbis Europe accesata prin intermediul TP Catalyst Pro a ales sa efectueze studiul sau de comparabilitate in baza de date Orbis (International) la care xx xx nu are si nu poate avea acces.

Consideram astfel ca prin nepunerea la dispoziția xx xx a listei de companii eliminate, cu motivele eliminării acestora, si prin folosirea unei baze de date la care contribuabilul nu are acces, organul de control comite o nelegalitate si in temeiul Anexei 3, Art. 9, alin. (3) la Ordinul nr. 442/2016, intrucat aceasta abordare restrânge accesul contribuabilului la informațiile care au stat la baza ajustării.

Avand in vedere cele evocate mai sus, solicitam organului de soluționare sa constate nelegalitatea abordării organului de control de a fi) realiza studiul de comparabilitate intr-o baza de date la care contribuabilul nu are acces si de a (ii) nu pune la dispoziția xx xx informații cu privire la motivele pentru care acesta a considerat ca unele societăți extrase din baza de date Orbis nu desfasoara activitati comparabile cu activitățile desfasurate de xx xx.

3.4. Alte motive de netemeinicie si nelegalitate a analizelor efectuate de către organul de control

3.4.1. Modalitatea nelegala prin care organul de control a solicitat pregătirea dosarului de preturi de transfer pentru un an prescris

La momentul inceperii inspecției fiscale, organul de control a inaintat xx xx solicitarea nr. xx de pregătire si prezentare a dosarului de preturi de transfer pentru perioada xx.

In baza prevederilor Art. 91 alin. (1) si (2) a Codului de Procedura Fiscala:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.

Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) incepe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui in care s-a născut creanța fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel. ”

Si a prevederilor Art. 117, alin. (1) a Codului de Procedura fiscala:

„(1) Inspecția fiscala se efectuează in cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale. ”

Coroborata cu decizia nr. xx a înaltei Curți de Casație si Justitie, prin care se confirma ca:

Termenul de prescripție de 5 ani pentru stabilirea de obligații fiscale in temeiul OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, incepe sa curgă in cazul impozitului pe profit de la 1 ianuarie a anului următor realizării profitului.

Consideram ca includerea de către organul de control in solicitarea de pregătire si prezentare a dosarului preturilor de transfer a anului xx a fost nelegala, reprezentând o eroare procedurala evidenta, care a generat o povara administrativa nenecesara la nivelul xx xx.

Acest aspect nelegal este admis chiar de către organul de control in cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscala, perioada verificării cuprinzând inclusiv anul xx, inasa admitand faptul ca stabilirea unor obligații fiscale asociate anului xx nu este posibila [...]

Având in vedere cele prezentate mai sus, solicitam organului de soluționare sa constate nelegalitatea solicitării dosarului de preturi de transfer pentru anul fiscal xx. De asemenea, solicitam organului de soluționare sa constate ca organul de control a admis ca a făcut o eroare procedurala prin care a impus un efort administrativ suplimentar, dar redundant, asupra xx xx.

3.4.2. Netemeinicia si nelegalitatea analizei efectuate de către organul de control data fiind ignorarea comparabilelor interne in aplicarea metodei marjei nete

Metoda selectata si aplicata de către xx xx pentru tranzacțiile analizate in cadrul dosarului preturilor de transfer este metoda marjei nete in care parte testata au fost alese părțile afiliate xxsi xx SRL.

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

In efectuarea ajustărilor de preturi de transfer de către organul de control, acesta a ignorat metoda selectata si aplicata de către xx xx si a efectuat propria analiza prin metoda marjei nete in care partea testata a fost xx xx.

In tabelele de mai jos prezentam rezultatele xx xx determinate de organul de control pentru activitatea de producție ca si total si de asemenea separat pentru achizițiile de la fiecare dintre părțile afiliate cat si către parti independente, cu marjele de profit aferente (determinate pe baza insasi algoritmului utilizat de organul de control). [...]

Dupa cum se poate observa din tabelele de mai sus, pe baza datelor calculate, utilizând aceeași metodologie de calcul ca si echipa de inspecție fiscala, marjele de profit obtinute de către xx xx aferente produselor si serviciilor achiziționate de la parti afiliate sunt egale cu marjele de profit aferente produselor si serviciilor achiziționate de la parti independente, ceea ce arata ca preturile de transfer sunt stabilite dupa aceleași principii de piața.

In plus, faptul ca exista aceste informații cu privire la marjele de profit obtinute de către xx xx aferente activitatilor cu parti independente, face sa fie lipsita de sens utilizarea tranzacțiilor comparabile externe.[...]

Ca atare, comparabilele interne sunt preferate inclusiv de legislația din Romania, avand in vedere ca acestea conțin elementele comparabile in ceea ce privește toti factorii necesari pentru a realiza analiza de comparabilitate.

Pe cale de consecința, contestam faptul ca organul de control a ales sa ignore informațiile cu privire la marja de profit obtinuta din tranzacțiile desfasurate de xx xx cu parti independente ca si referința de comparabilitate. In schimb, organul de control, fara prezentarea vreunei justificări obiective si fara referire la dispozițiile legale pe care le-a a vut in vedere a considerat mai potrivite societati externe pentru comparație.

Avand in vedere argumentele prezentate in secțiunile de mai sus, solicitam organului de soluționare sa constate ca organul de control in mod nelegal si netemeinic nu a luat in calcul existenta comparabilelor interne reprezentate de marjele de profit asociate achizițiilor de la parti independente efectuate de către xx xx.

3.4.3. Incalcarea prevederilor locale privind calculul ajustărilor asupra totalului tranzacțiilor intra-grup ale xx xx si nu conform principiului tranzacție cu tranzacție

xx xx a prezentat in cadrul dosarului de preturi de transfer transmis către organul de control o analiza tranzacție cu tranzacție a următoarelor tipuri de tranzacții:

- Prestarea de servicii de inginerie de către xxsi xx SRL in beneficiul xx xx;
- Achiziția de materiale si echipamente de către xx xx de la xx;
- Facturarea de costuri de către xx către xx xx prin asocierea in participatiune xx al cărei lider este xxSRL.

Cu toate acestea, in cadrul Raportului de Inspecție Fiscala organul de control a analizat intr-un mod agregat toate tranzacțiile desfasurate de către xx xx cu părțile sale afiliate.[...] Cu toate ca prevederile legislative mai sus menționate prevăd expres faptul ca analiza preturilor de transfer ar trebui sa se faca la nivelul fiecărei tranzacții, organul de control a procedat netemeinic si nelegal la efectuarea unei analize in care a agregat toate tranzacțiile netinand cont nici de natura semnificativ diferita a acestora si nici de faptul ca partenerii erau diferiți.

Mai mult decât atat, facand aceasta analiza in mod agregat, organul de control a ingradit accesul partilor afiliate ale xx xx la inițierea unei proceduri amiabile conform Directivei Consiliului (UE) 2017/1852 din 10 octombrie 2017 privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale in Uniunea Europeana dat fiind ca organul de control nu a evidențiat in mod distinct valorile ajustărilor pe relația cu fiecare parte afiliata si respectiv pe fiecare tip de tranzacție (i.e. natura tranzacției este relevanta dat fiind ca in funcție de aceasta se poate aplica un tratament fiscal diferit la nivelul partilor afiliate).

In concluzie, solicitam organului de soluționare sa constate atat faptul ca modalitatea de analiza agregata a tuturor tranzacțiilor intra-grup desfasurate de către xx xx este nelegala si netemeinica cat si faptul ca aceasta modalitate ingradește accesul partilor afiliate ale xx xx la inițierea unei proceduri amiabile conform Directivei Consiliului (UE) 2017/1852 din 10 octombrie 2017 privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale in Uniunea Europeana.

3.4.4. Imputarea de către echipa de control a unor ajustari care ar conduce la situatia in care prețul de transfer ar fi mai mic decât prețul plătit de către părțile afiliate pentru aceleași produse sau servicii achiziționate inițial de la parti independente

Metoda selectata si aplicata de către xx xx pentru analiza valorii de piața a tranzacțiilor intra-grup este metoda marjei nete in care ca parte testata au fost alese părțile afiliate.

In efectuarea ajustărilor de preturi de transfer, organul de control a efectuat propria analiza folosind tot marjei nete dar in care partea testata a fost xx xx.

In cazul de fata, ajustările de preturi de transfer efectuate de organul de control conduc in mod nerezonabil la obținerea unui pret „ajustat” de achiziție de către xx xx de la partea afiliata xx semnificativ mai mare decât prețul la care aceasta din urma achiziționează aceleași produse sau servicii de la parti independente, pret care prin definiție este considerat la valoare de piața.

[...] Din tabelul de mai sus reiese ca prin efectuarea de ajustari de preturi de transfer, organul de control practic afirma ca xx ar fi trebuit sa vanda către xx Sucursala xx produse si / sau servicii la un pret mai mic decât insasi prețul la care a cumparat inițial aceleași bunuri sau servicii de la terte parti.

Astfel, solicitam organului de soluționare sa constate ca **ajustările efectuate de către organul de control sunt vădit eronate si bazate pe o analiza netemeinica a tuturor faptelor si circumstanțelor aferente acestor tranzacții, avand in vedere ca dupa efectuarea ajustărilor de preturi de transfer se ajunge in situatia ca prețul de transfer imputat de organul de control sa fie mai mare decât prețul la care xx cumpără inițial de la terti aceleași produse / soluții.**

In concluzie, raportat la situatia de fapt si avand in vedere aspectele de ordin procedural precum si cele de Notă:” Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

ordin substanțial de nelegalitate și netemeinicie a Deciziei de impunere și a Raportului de Inspecție Fiscală, invocate la punctele de mai sus, **solicitam admiterea prezentei contestații și, pe cale de consecință sa dispuneți:**

1. Anularea parțială a Deciziei de impunere în ceea ce privește baza impozabilă a impozitului pe profit stabilită suplimentar în suma de xx lei (xx lei în x, xx lei în x și xx lei în x) ca urmare a ajustărilor de preturi de transfer și a impozitului pe profit aferent stabilit astfel suplimentar în suma de xx lei (xx lei în x, xx lei în x și xx lei în x);

2. Exonerarea Societății de la plata sumei de xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar;

3. Constatarea nelegalității și netemeinicii Raportului de Inspecție Fiscală în privința constatărilor pentru sumele de la pct.1 anterior și a impunerii sumei de plata de xx lei cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar.

In drept: invocam dispozițiile art. 268. și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, precum și restul dispozițiilor legale indicate în cuprinsul prezentei contestații.

In probatiune: Depunem prezenta contestație împreună cu copii certificate pentru conformitate cu originalul ale înscrisurilor menționate în cuprins. [...]"

II. Din Decizia de impunere nr.xx, respectiv din anexa la acestea – Raportul de inspecție fiscală nr. xx/xx, rezultă următoarele :

*** Inspecția fiscală**, finalizată la data de xx, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către **SC xx xx**, reprezentate și de impozitul pe profit *aferent perioadei xx*.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.xx/xx care a stat la baza emiterii de către A.J.F.P.xx a Deciziei de impunere nr.xx, prin care a fost stabilită o obligație fiscală suplimentară de impozit pe profit în sumă totală de **xx lei** din care a fost contestată doar suma de **xx lei**.

*** În acest Raport, la Capitolul III – Constatări fiscale și Capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer s-a consemnat:**

„[...] Verificarea privind impozitul pe profit a cuprins perioada xx și s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal și H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Conform Deciziei nr.xx a Înaltei Curți de Casație și Justiție, termenul de prescripție de 5 ani pentru stabilirea de obligații fiscale în temeiul OG nr.92/20003 privind Codul de procedură fiscală, începe să curgă în cazul impozitului pe profit de la 1 ianuarie a anului următor realizării profitului. Ca urmare, dreptul de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe profit pentru anul xx este prescris. [...]

Anul xx

La control, pentru anul xx s-a stabilit un profit impozabil în valoare de xx lei, ca urmare a majorării rezultatului fiscal stabilit de contribuabil (xx lei) cu veniturile în suma de xx lei reprezentând venituri aferente proiectului derulat cu xx SA., după cum vom prezenta în continuare.

Astfel, în perioada xx, aferent acestui proiect, xx xx a evidențiat venituri în cuantum de xx lei și cheltuieli în valoare de xx lei. Din totalul veniturilor și cheltuielilor, contribuabilul a considerat, ca fiind venituri neimpozabile suma de xx lei și cheltuieli nedeductibile suma de xx lei. Pentru aceasta interpretare, în timpul controlului s-au susținut următoarele: Pentru proiectul xx s-a folosit metoda cost plus 7% pentru a determina cota veniturilor aferente activității desfășurate efectiv de către sucursala din România. Alocarea veniturilor și cheltuielilor s-a efectuat de către firma „mama”, luând în considerare cum s-a contribuit la proiect și ce cheltuieli au avut loc și au fost inițiate în România. Cheltuielile cu salariile personalului local și ale salariaților xx care s-au deplasat în România au fost alocate sucursalei (xx lei). La aceste cheltuieli s-a aplicat o marjă de 7% pentru a determina veniturile impozabile aferente României (xx lei). Restul cheltuielilor reprezintă materiale trimise în România de către xx precum și lucrări și livrări de materiale efectuate de subcontractați ai lui xx care au fost alocate xx.

Mentionăm ca pentru aceasta alocare a veniturilor și cheltuielilor au fost prezentate în timpul inspecției fiscale doar calculele transmise de către xx, fără alte documente justificative.

De asemenea, precizăm ca valoarea serviciilor și a materialelor considerate ca fiind atribuibile xx, au fost transferate sucursalei (înregistrate în evidența acesteia) și ulterior facturate către xx. În mod asemănător s-a procedat și cu celelalte proiecte pe care xx le-a derulat în România.

Ca urmare, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control, veniturile aferente proiectului xx au fost considerate impozabile în totalitate, iar cheltuielile au fost considerate deductibile fiscal, în totalitate.

La x, urmare inspecției fiscale s-a stabilit, pe cumulativ, un profit impozabil de xx lei, cu xx lei mai mult decât profitul impozabil determinat de către contribuabil. Totodată s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de xx lei.

Anul xx

Urmare inspectiei fiscale, aferent exercitiului financiar xx s-a stabilit o pierdere fiscala de xx lei, prin influentarea pierderii fiscale calculata de contribuabil de xx lei cu suma de xx lei reprezentand venituri suplimentare rezultate in urma ajustarii cuantumului prețurilor de transfer, aferente tranzactiilor derulate cu persoanele afiliate (potrivit art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal), asa cum se precizeaza la capitolul "Dosarul preturilor de transfer".

Pe cumulat, la xx inspectia fiscala a determinat o pierdere fiscala in cuantum de xx lei.

Anul x

Fata de profitul impozabil in cuantum de xx lei determinat de contribuabil pentru anul xx, la control s-a constatat un profit impozabil in cuantum de xx lei, cu o diferenta suplimentara de xx lei reprezentand venituri suplimentare rezultate in urma ajustarii cuantumului prețurilor de transfer, aferente tranzactiilor derulate cu persoanele afiliate (potrivit art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal), asa cum se precizeaza la capitolul "Dosarul preturilor de transfer".

Urmare inspectiei fiscale, prin preluarea pierderii fiscale calculate la xx de xx lei, rezulta la data de xx un profit impozabil stabilit la control in suma de xx lei. Aferent acestuia a fost calculat un impozit pe profit datorat in valoare de xx lei.

Anul xx

Fata de pierderea fiscala in suma de xx lei calculata de unitate pentru anul xx, inspectia fiscala a stabilit un profit impozabil de xx lei cu o diferenta suplimentara de xx lei, reprezentand venituri suplimentare rezultate in urma ajustarii cuantumului prețurilor de transfer, aferente tranzactiilor derulate cu persoanele afiliate (potrivit art.11, alin. (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal), asa cum se precizeaza la capitolul "Dosarul preturilor de transfer".

Fata de pierderea fiscala totala de xx lei calculata de catre contribuabil la data de xx, urmare inspectiei fiscale s-a stabilit un profit impozabil de xx lei. Impozitul pe profit suplimentar calculat pentru anul x este în cuantum de xx lei.

Anul x

Urmare controlului efectuat s-a constatat ca in luna xx, prin contul contabil 117 analitic „Rezultatul reportat x” a fost inregistrat decontul de asociere aferent lunii x, primit de la xx, care cuprinde venituri in suma de - xx lei si cheltuieli de - xx lei (rezultat contabil - xx lei). Mentionam ca pentru aceasta corectie, contribuabilul nu a depus declaratie rectificativa privind impozitul pe profit pentru anul x intrucat eroarea a fost constatata in timpul inspectiei fiscale.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pentru anul x s-a stabilit la control un profit impozabil in cuantum de xx lei, cu xx lei mai putin decat cel calculat de catre contribuabil.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul xx este in valoare de xx lei. [...]

Tranzactiile de achizitie de materiale si echipamente de catre xx xx de la xxse desfasoara pe baza de comenzi.

xx xx a depus cu adresa nr.xx Dosarul preturilor de transfer pentru perioada xx, respectiv cu adresa nr.xx completare la Dosarul preturilor de transfer, potrivit carora:

- preturile percepute de catre xxsi xx SRL de la xx xx pentru prestarea serviciilor de inginerie nu sunt in general mai mari decat preturile pe care xx xx le-ar fi platit catre părți independente pentru aceleasi servicii;

- preturile platite de catre xx xx pentru achizitia de materiale și echipamente de la xxnu sunt mai mari decat preturile pe care le-ar fi platit catre părți independente pentru aceleasi materiale si echipamente si prin urmare nu influenteaza negativ rezultatul fiscal al xx xx;

- preturile platite de catre xx xx pentru achizitia de produse/solutii de la xxnu sunt mai mari decat preturile pe care le-ar fi platit catre parti independente pentru aceleasi produse / solutii si prin urmare nu influenteaza negativ rezultatul fiscal xx xx.

Inspectia fiscala a aplicat in analiza preturilor de transfer practicate de catre xx xx, metoda marjei nete, a indicatorului rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT) și ca parte testata societatea xx xx avand in vedere ca in practica, partea testata este aceea pentru care se gasesc relativ usor companii comparabile si care are putine riscuri, indeplineste putine functii si detine putine sau zero active intangibile. Aceasta trebuie sa fie partea cea mai puțin complexa care participa in tranzactiile controlate si care nu ar trebui sa detina intangibile sau active unice, în acest caz in opinia noastra partea testata este xx xx.

La verificarea oportunitatii aplicarii unei metode, punctul de plecare este luarea in considerare, conform dispozitiilor pct.32 din Norme a urmatoarelor 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

In acest sens prezentam analiza functionala aferenta tranzactiilor desfasurate, din care rezulta urmatoarele:

- xx xx

Funcții: - achizitioneaza materialele, echipamentele/solutiile fie cu scopul de a le integra in proiectele pe care le livreaza catre clientii sai parti independente sau de a le aloca in cadrul proiectului xx (administrat de xxSRL);

- este responsabila de identificarea de clienti si de activitati de marketing si vanzari.

Risc: xx xx isi asuma riscul de identificare a clientilor si riscul de piata.

Active: xx xx nu detine activele necesare prestarii serviciilor de inginerie, listele de furnizori si activele necesare activitatii de revanzare a materialelor si echipamentelor.

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

- Partile afiliate, xxsi xx SRL, care sunt responsabile de:
- procurarea si pregatirea resurselor umane necesare prestarii serviciilor si de prestarea efectiva a serviciilor de inginerie;
- procurarea si intretinerea mijloacelor fixe necesare prestarii de servicii de inginerie.
- procurarea materialelor si a echipamentelor de la furnizori parti independente;
- gestionarea relatiei cu furnizorii independenti si finantarea achizitiilor de materiale si echipamente, isi asuma riscul de identificare a resurselor umane si riscul de neincasare in conditiile in care acestia detin activele necesare prestarii serviciilor de inginerie, listele de furnizori si activele necesare activitatii de revanzare a materialelor si echipamentelor, produselor/solutiilor.

In vederea desfasurarii activitatii de baza, pe perioada xx, societatea a inregistrat costuri cu bunurile și serviciile furnizate de catre afiliati, dupa cum urmeaza:

- Anul x: suma de xx lei reprezentand x din totalul achizitiilor de produse si servicii, respectiv x lei;
- Anul x: suma de x lei reprezentand x din totalul achizitiilor de produse si servicii, respectiv x lei;
- Anul x: suma de x lei reprezentand x din totalul achizitiilor de produse si servicii, respectiv x lei, cu mentiunea ca activitatea de baza a reprezentat x din total venituri din exploatare, x reprezentand venituri din vanzarea marfurilor;

- Anul x: suma de x lei reprezentand x din totalul achizitiilor de produse si servicii, respectiv x lei.

Atasam la prezentul situatia achizitiilor facturate de catre afiliati pe perioada x, respectiv anexele nr.x.

Pe perioada x societatea raporteaza conform bilanturilor anuale:

Anul x – profit brut x lei, ca rezultat intre profitul din exploatare x lei si pierderea financiara in suma de x lei.
Profitul din exploatare x lei = venituri exploatare x lei minus cheltuieli exploatare x lei;

Anul x – pierdere bruta x lei, ca rezultat intre profit din exploatare x lei si pierderea financiara in suma de x lei.

Profitul din exploatare x lei = venituri exploatare x lei minus cheltuieli exploatare x lei;

Anul x – profit brut x lei, ca rezultat intre profitul din exploatare x lei si pierderea financiara in suma de x lei.

Profitul din exploatare x lei = venituri exploatare x lei minus cheltuieli exploatare x lei;

Anul x – pierdere bruta x lei, ca rezultat intre pierderea din exploatare x lei si pierderea financiara in suma de x lei. Pierderea din exploatare x lei = venituri exploatare x lei minus cheltuieli exploatare x lei.

Coreland ponderea costurilor produselor si serviciilor furnizate de afiliati la nivelul rezultatului din exploatare s-a stabilit marja de profit anuala aferenta acestui tip de tranzactii desfasurata cu afiliatii, prin intermediul indicatorului RRCT (rata rentabilitatii costurilor) ca raport intre rezultatul din exploatare si diferenta dintre venitul din exploatare si rezultatul din exploatare * 100, astfel:

- pentru anii societatea a obtinut marjele de profit x;

- pentru anii x societatea a obtinut marje negative de profit, respectiv x.

Pornind de la considerentul potrivit caruia tranzactiile intre partile afiliate trebuie sa fie incheiate la pret de piata, respectiv la pretul la care ar fi fost incheiata o tranzactie similara intre parti independente, in conditii economice comparabile, s-a efectuat o interogare a bazei de date ORBIS pentru determinarea situatiilor atipice ce pot indica risc fiscal asociat preturilor de transfer la SC xxSUCURSALA xx. Anexam la prezentul strategia privind criteriile de interogare si cuantumul indicatorilor rezultati.

In urma analizei separate pe fiecare an in parte prin prisma indicatorului rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT), au rezultat urmatoarele date:

x

Astfel, pentru anul x nivelul de rentabilitate inregistrat de societate, se situeaza in intervalul de comparabilitate generala (adica o valoare cuprinsa intre cuartila x si cuartila x), astfel incat societatea nu prezinta elemente asociate unui potential risc fiscal aferent preturilor de transfer.

Pentru anii x constatam ca societatea inregistreaza un nivel de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate generala (adica o valoare inferioara cuartilei x), astfel incat societatea prezinta elemente asociate unui potential risc fiscal aferent preturilor de transfer.

Pornind de la prevederile art.9, alin.(1) si (2) din Ordinul nr.442/2016 privind continutul preturilor de transfer potrivit caruia: (1) Ajustarea/Estimarea preturilor 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.”

Art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal mentioneaza: “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.”

Valoarea mediana reprezinta acea valoare care se regaseste la mijlocul intervalului de comparare, in cazul analizat, marjele de profit stabilite pentru perioada x fiind:

x

Fata de cele prezentate, pentru anii x, pe baza marjelor rezultate din ORBIS s-au ajustat veniturile afilierii pana la nivelul sumei totale de xx lei, fata de veniturile declarate de societate în suma de xxlei, rezultand venituri suplimentare din exploatare in suma totala de xx lei care au influentat rezultatul fiscal stabilit de societate pentru perioada x, dupa cum urmeaza:

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

- anul x: venituri ajustate în suma de x lei fata de veniturile declarate de societate în suma de x lei rezultand venituri suplimentare în suma de xx lei, dupa formula x);
- anul x: venituri ajustate în suma de xlei fata de veniturile declarate de societate în suma de xlei rezultand venituri suplimentare în suma de xx lei, dupa formula x;
- anul x: venituri ajustate în suma de xlei fata de veniturile declarate de societate în suma de xlei rezultand venituri suplimentare în suma de xx lei, dupa formula x;
Calculul influentei veniturilor din exploatare suplimentare asupra rezultatului fiscal anual, respectiv perioada x, a fost detaliat la capitolul Constatari-impozit pe profit. [...]"

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

*** În Raportul de inspecție fiscală din x, încheiat de organele de control ale Inspecției Fiscale – AJFP xx, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către **SC xx xx** din municipiul xx, județul xx.**

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "x" cod CAEN x.
Urmare constatărilor consemnate în RIF nr.x/xx, a fost emisă Decizia de impunere nr.xx prin care organele de inspecție fiscală din cadrul AJ.F.P. xx au stabilit obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de xx lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar din care, prin prezenta a fost contestată partial doar suma de xxlei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a ajustărilor de preturi de transfer.

Organele de inspecție fiscală au consemnat că, în perioada analizată, **SC xx xx** a contractat livrarea către terte părți a unor solutii tehnice în cadrul a patru proiecte distincte, respectiv: xx, xx în asociere cu Inspec – depozit de gaze naturale, xx și x. De asemenea, xxa intrat într-o asociere în participatiune cu xxSRL denumita „xx”. În scopul formalizării asocierii, xxși xxSRL au semnat acordul de asociere în participatiune din data de x. La nivelul xxs-a luat decizia ca toate veniturile și cheltuielile aferente proiectului xx să fie cedate în ponderea prevăzută în contractul de asociere în participatiune (x%) către **SC xx xx**.

Astfel, s-a determinat că o parte din achizițiile necesare s-au desfășurat prin intermediul afiliatilor, respectiv prestarea de servicii de inginerie de către xxGermania și xx SRL, iar achiziția de materiale și echipamente de la xxîn timp ce, în cadrul asocierii xx, a trebuit ca atât entități din cadrul grupului xx, cât și entități din cadrul grupului xx să livreze diverse produse/solutii care au fost integrate în proiectul xx.

În cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.xx/xx, **organele de inspecție precizează că au aplicat, în analiza preturilor de transfer practicate de către xx xx, metoda marjei nete, a indicatorului rata rentabilității costurilor totale (RRCT) și ca parte testată a fost considerată societatea xx xx** având în vedere că, în practică, partea testată este aceea pentru care se găsesc relativ ușor companii comparabile și care are puține riscuri, îndeplinește puține funcții și detine puține sau zero active intangibile.

Totodată, în Raportul de inspecție s-a consemnat că, conform Deciziei nr.x a Înaltei Curți de Casație și Justiție, termenul de prescripție de 5 ani pentru stabilirea de obligații fiscale în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, începe să curgă în cazul impozitului pe profit de la 1 ianuarie a anului următor realizării profitului și ca urmare, dreptul de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe profit pentru anul x este prescris.

Prin contestația formulată, SC xx xx din municipiul xx, județul xx, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr.x/xx pentru suma contestată de xxlei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a ajustărilor de preturi de transfer.

Petenta a motivat contestația formulată invocând o serie de aspecte referitoare la modalitatea nelegală prin care organul de control a ignorat analiza prezentată de societate și a efectuat propria analiză, precizând că acesta nu a adus însă argumente prin care să fundamenteze invalidarea analizei prezentate de către contribuabil în cadrul dosarului preturilor de transfer și nu a făcut referire la nici o prevedere legală încălcată de dosarul preturilor de transfer deus de xx xx.

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

Totodată, societatea contestatară invocă *modalitatea netemeinică și nelegală de selecție a unor comparabile care desfășoară activități diferite de activitățile desfășurate de către xx xx cât și modalitatea nelegală de realizare a procesului de selecție a unor societăți comparabile.*

Petenta sustine că, având în vedere că organul de control nu a pus la dispoziția xx xx, prin anexare la Raportul de Inspecție Fiscală, lista societăților eliminate în care să fie precizate motivele excluderii acestora, se dovedește o gravă lipsa de transparență în procesul de verificare, care contravine prevederilor Anexei 2 a Ordinului 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de Inspecție Fiscală întocmit la persoane juridice.

Astfel, SC xx xx argumentează că, în urma respingerii studiului de comparabilitate pregătit de societate, **organul de control trebuia să prezinte considerentele neutilizării strategiei implementate de acesta, precum și să pună la dispoziția contribuabilului documentele care au stat la baza identificării noului eșantion de societăți comparabile.**

Contribuabila contestă și faptul că organul de control a ales să ignore informațiile cu privire la marja de profit obținută din tranzacțiile desfășurate de xx xx cu partii independente ca și referința de comparabilitate și în schimb, organul de control, fără prezentarea vreunei justificări obiective și fără referire la dispozițiile legale pe care le-a avut în vedere a considerat mai potrivite societăți externe pentru comparație.

De asemenea, printre argumentele aduse în contestația formulată, petenta sustine și faptul că, ajustările de preturi de transfer efectuate de organul de control conduc în mod nerezonabil la obținerea unui pret „ajustat” de achiziție de către xx xx de la partea afiliată xx, semnificativ mai mare decât prețul la care aceasta din urmă achiziționează aceleași produse sau servicii de la partii independente, pret care prin definiție este considerat la valoarea de piață. În cuprinsul contestației este prezentat un tabel comparativ din care reiese acest lucru, iar cu ocazia susținerii orale ce a avut loc la solicitarea contribuabilului au fost din nou prezentate aceste aspecte, fiind reținute în „Minuta” încheiată și anexată dosarului cauzei.

Având în vedere argumentele prezentate în secțiunile reținute mai sus, **SC xx xx** în calitate de contestatară, solicită admiterea contestației formulate și anularea parțială a actului administrativ fiscal atacat.

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată și stabilește următoarele:

Inspecția fiscală desfășurată la **SC xx xx** a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului în ceea ce privește impozitul pe profit .

Ca urmare a solicitării **SC xx xx** în calitate de petentă, în baza art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în data de x a avut loc susținerea orală a contestației înregistrată la A.J.F.P.xx sub nr.x iar la D.G.R.F.P. xx sub nr.x, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx, în acest sens fiind încheiată o „Minută” în care au fost consemnate lămuririle suplimentare oferite de reprezentanții contestatarii în legătura cu argumentele din cuprinsul contestației. În același timp, **s-a consemnat expres că la susținerea orală nu au fost depuse documente suplimentare în susținere.**

Asfel, se reține că SC xx xx din municipiul xx, județul xx *contestă parțial obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/xx pentru suma contestată de xxlei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și Raportul de inspecție fiscală nr.x/xx.*

În conformitate cu prevederile legale, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limitele sesizării.

Referitor la Raportul de inspecție fiscală nr.x/xx – menționat în contestație, se reține că acesta reprezintă act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, nu produce direct, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și prin urmare nu stabilește direct niciun raport obligațional între SC xx xx și bugetul general consolidat al statului și de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr.xx emisă de AJFP xx.

Totodată, se reține expres și faptul că, în RIF nr.x/xx organele de inspecție fiscală precizează :

"[...] Verificarea privind impozitul pe profit a cuprins perioada xx si s-a efectuat in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal si H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Conform Deciziei nr.x a Înaltei Curți de Casație și Justiție, termenul de prescripție de 5 ani pentru stabilirea de obligații fiscale în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, începe să curgă în cazul impozitului pe profit de la 1 ianuarie a anului următor realizării profitului. Ca urmare, dreptul de a stabili obligații fiscale privind impozitul pe profit pentru anul x este prescris.[...]

Referitor la suma contestată de xxlei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.xx, ca urmare a ajustărilor efectuate în urma analizării dosarelor preturilor de transfer, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin organele de soluționare specializate, se poate pronunța dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au efectuat aceste ajustări în condițiile în care, din instrumentarea speței rezultă că, în timpul verificării efectuate la SC xx xx nu au fost analizate în amanunt toate aspectele relevante în cauză, organele de inspecție fiscală raportându-se doar la o parte din temeiurile de fapt și de drept incidente.

În fapt, în perioada verificată, SC xx xx este sucursala companiei xxx, fiind o extensie a acesteia pe teritoriul României, iar xx xx nu are participatii în nici o filială.

Se precizează totodată că SC xx xx oferă servicii care însoțesc întregul ciclu de viață al fabricilor industriale. Gama de soluții oferite de xx xx se extinde de la consultanță, dezvoltare, planificare, construcție, asamblare și punere în funcțiune până la întreținere.

Conform celor consemnate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.x/xx, totalul diferentelor constatate urmare a verificării efectuate au fost determinate astfel :

a) La control, pentru anul x s-a stabilit un profit impozabil în valoare de xx lei, ca urmare a majorării rezultatului fiscal stabilit de contribuabil (xx lei) cu veniturile în sumă de xx lei reprezentând venituri aferente proiectului derulat cu xx x. În perioada x, aferent acestui proiect, xx Sucursala xx a evidențiat venituri în cuantum de xx lei și cheltuieli în valoare de xx lei. Din totalul veniturilor și cheltuielilor, contribuabilul a considerat ca fiind venituri neimpozabile suma de xx lei și cheltuieli nedeductibile suma de xx lei. Pentru aceasta interpretare, în timpul controlului s-au susținut următoarele: pentru proiectul xx s-a folosit metoda cost plus x% pentru a determina cota veniturilor aferente activității desfășurate efectiv de către sucursala din România. Alocarea veniturilor și cheltuielilor s-a efectuat de către firma „mama”, luând în considerare cum s-a contribuit la proiect și ce cheltuieli au avut loc și au fost inițiate în România. Cheltuielile cu salariile personalului local și ale salariaților xx care s-au deplasat în România au fost alocate sucursalei (xx lei). La aceste cheltuieli s-a aplicat o marjă de x% pentru a determina veniturile impozabile aferente României (xx lei). Restul cheltuielilor reprezintă materiale trimise în România de către xx precum și lucrări și livrări de materiale efectuate de subcontractați ai lui xx care au fost alocate xx.

Organele de inspecție precizează că, pentru aceasta alocare a veniturilor și cheltuielilor au fost prezentate în timpul inspecției fiscale doar calculele transmise de către xx, fără alte documente justificative.

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

De asemenea, se precizează că valoarea serviciilor și a materialelor considerate ca fiind atribuibile xx, au fost transferate sucursalei (înregistrate în evidența acesteia) și ulterior facturate către xx și în mod asemănător s-a procedat și cu celelalte proiecte pe care xx le-a derulat în România.

Ca urmare, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control, veniturile aferente proiectului xx au fost considerate impozabile în totalitate, iar cheltuielile au fost considerate deductibile fiscal, în totalitate și astfel, la x, urmare inspecției fiscale s-a stabilit, pe cumulativ, un profit impozabil de xx lei, cu xx lei mai mult decât profitul impozabil determinat de către contribuabil și s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de **xx lei**.

b) Urmare inspecției fiscale, aferent exercitiului financiar **x** s-a stabilit o pierdere fiscală de xx lei, prin influențarea pierderii fiscale calculată de contribuabil de xx lei cu suma de **xx lei** reprezentând venituri suplimentare rezultate în urma ajustării cuantumului prețurilor de transfer, aferente tranzacțiilor derulate cu persoanele afiliate (potrivit art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal).

c) Fata de profitul impozabil în cuantum de xx lei determinat de contribuabil pentru **anul x**, la control s-a constatat un profit impozabil în cuantum de xx lei, cu o diferență suplimentară de xx lei reprezentând venituri suplimentare rezultate în urma ajustării cuantumului prețurilor de transfer, aferente tranzacțiilor derulate cu persoanele afiliate (potrivit art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal).

Urmare inspecției fiscale, prin preluarea pierderii fiscale calculate la x de xx lei, a rezultat la data de x un profit impozabil stabilit la control în suma de xx lei. Aferent acestuia a fost calculat un impozit pe profit datorat în valoare de **xx lei**.

d) Fata de pierderea fiscală în suma de xx lei calculată de unitate pentru **anul x**, inspecția fiscală a stabilit un profit impozabil de xx lei cu o diferență suplimentară de xx lei, reprezentând venituri suplimentare rezultate în urma ajustării cuantumului prețurilor de transfer, aferente tranzacțiilor derulate cu persoanele afiliate (potrivit art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal) și astfel, fata de pierderea fiscală totală de xx lei calculată de către contribuabil la data de x, urmare inspecției fiscale, s-a stabilit un profit impozabil de xx lei. Impozitul pe profit suplimentar calculat pentru anul x este în cuantum de **xx lei**.

e) La data de **x** unitatea a stabilit, potrivit declarației anuale privind impozitul pe profit o pierdere fiscală totală de xx lei prin preluarea pierderii fiscale reportate din anul precedent iar urmare controlului efectuat s-a constatat că în luna x, prin contul contabil 117 analitic „Rezultatul reportat x” a fost înregistrat decontul de asociere aferent lunii x, primit de la xxSRL, care cuprinde venituri în suma de -xx lei și cheltuieli de -xx lei (rezultat contabil -xx lei). În Raportul de inspecție fiscală se menționează că pentru această corectie, contribuabilul nu a depus declarație rectificativă privind impozitul pe profit pentru anul x, întrucât eroarea a fost constatată în timpul inspecției fiscale.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pentru anul x s-a stabilit la control un profit impozabil în cuantum de xx lei, cu xx lei mai puțin decât cel calculat de către contribuabil. Impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul x este în valoare de **xx lei**.

Referitor la proiectul asocierii în participatiune menționat mai sus, în Raportul de inspecție fiscală nr.xx, organele de inspecție fiscală consemnează :

„[...] în perioada analizată xxa intrat într-o asociere în participatiune cu xxSRL denumită în continuare „xx”. În scopul formalizării asocierii, xxși xxSRL au semnat acordul de asociere în participatiune din data de x. Întrucât proiectul asocierii în participatiune a avut o durată de aproximativ x ani, xxera constransă din punct de vedere al legislației să-și înregistreze un sediu permanent cu un cod fiscal pe teritoriul României, către care să aloce veniturile și cheltuielile aferente proiectului xx.

Dat fiind ca xxavea deja in Romania o sucursala cu un cod fiscal - xx xx, s-a luat decizia ca toate veniturile si cheltuielile aferente proiectului xx sa fie cedate in ponderea prevazuta in contractul de asociere in participatiune (x%) catre xx xx (practic, s-au transferat drepturile si obligatiile aferente contractului de asociere in participatiune de catre xxcatre xx xx). Intre xxsi xxSRL nu exista nici o relatie de afiliere sau control direct sau indirect. [...] In cadrul asocierii xx, atat entitati din cadrul grupului xx cat si entitati din cadrul grupului xx a trebuit sa livreze diverse produse / solutii care au fost integrate in proiectul xx.

In ceea ce priveste produsele/solutiile livrate de entitati din cadrul grupului xx (xxși xx SRL), facturarea acestora s-a realizat in doua modalitati diferite:

a. pentru produsele/solutiile in care entitatile din cadrul grupului xx au adus valoare adaugata, facturarea s-a facut direct catre xx xx, aceasta alocand ulterior costurile catre proiectul asocierii in participatiune xx in proportie de 100% (alocarea s-a facut prin emiterea unor documente denumite „Statement for joint venture transactions” emise catre liderul asocierii xxSRL ce a alocat aceste cheltuieli direct catre proiectul xx);

b. pentru produsele/solutiile in care entitatile din cadrul grupului xx nu au adus valoare adaugata (produsele/solutiile furnizate initial de parti independente si asupra carora nici o entitate din cadrul grupului xx nu aduce nici o modificare de nici un fel), facturarea s-a facut direct catre liderul asocierii în participatiune xxSRL care a alocat respectivele costuri catre proiectul asocierii în participatiune xx in proportie de 100%. [...] ”

În același timp se reține și faptul că, în cadrul sustinerii orale desfășurate la cererea petentei, în ceea ce privește asocierea în participatiune mai sus mentionată, societatea sustine – preluare din ”Minuta” încheiată în cauză : ”[...] nu trebuie ignorat și faptul că deși, într-adevăr conform legislației în vigoare, proiectul asocierii în participatiune poate fi considerat o parte afiliată, o interpretare în spiritul legii ar fi ca proiectul asocierii în participatiune nu este o parte afiliată din perspectiva faptului că, pe de o parte, partea independentă xxSRL are o participatie de 50% în acest proiect și în beneficiile pe care acest proiect le-ar fi putut genera, iar pe de altă parte că însăși xxSRL este coordonatorul proiectului asocierii în participatiune și acesta a auditat toate cheltuielile aferente acestui proiect [...] .”

Având în vedere toate aspectele de mai sus, în cauză trebuie reținut faptul că, urmare a inspectiei fiscale desfășurate la **SC xx xx** a fost diminuata pierderea fiscala inregistrată de societate cu suma de xx lei și a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar de xx lei, societatea petentă contestând partial doar Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx, pentru suma de xxlei, solicitând :

” [...] 1. Anularea in parte a Deciziei de impunere in ceea ce privește baza impozabila a impozitului pe profit stabilita suplimentar in suma de xx lei (xx lei in x, xx lei in x si xx lei in x) ca urmare a ajustărilor de preturi de transfer si a impozitului pe profit aferent stabilit astfel suplimentar in suma de xxlei (xx lei in x, xx lei in x si xx lei in x);

2. Exonerarea Societății de la plata sumei de xxlei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar;

3. Constatarea nelegalitatii si netemeinicii in parte a Raportului de Inspectie Fiscala in privința constatărilor pentru sumele de la pct.1 anterior si a impunerii sumei de plata de xxcu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar[...] ”.

Astfel, incidente speței sunt prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr.3741/2015, potrivit căror :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv [...] ”.

În drept, în materia impozitului pe profit, în speta în cauză sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

Pentru perioada x:

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

- art.7 pct.26 , potrivit căruia:

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

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

- art.19 alin.(1) și alin.(5), care prevăd că:

“(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 alin.(2), care stipulează:

“(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.

Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.22 - 24, pct.29, pct. 31- 36, respectiv:

„22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.(...)

Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal.(...)

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

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

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.(...)

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.

31. În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

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

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

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

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.

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

34. În aplicarea metodelor prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

35. La aplicarea metodelor prevăzute la art.11 alin.(2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

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

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

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.(...)

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

Pentru perioada x:

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- art.7 alin.(1) pct.32 și pct.33, potrivit căroră:

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

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

33. principiul valorii de piață - atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi existat între persoane independente, orice profituri care în absența condițiilor respective ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător”.

- art.19 alin.(1) și alin.(6), care prevăd că:

“(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 alin.(4), care precizează:

“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de

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

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.”

Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 alin.(1) lit.d), alin.(2)- alin.(9), respectiv:

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

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

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

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

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

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

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

- e) *activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;*
 - f) *metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;*
 - g) *documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.*
- (5)** *Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:*
- a) *tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;*
 - b) *condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;*
 - c) *activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;*
 - d) *clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;*
 - e) *În cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*
 - f) *condițiile speciale de concurență.*
- (6)** *În aplicarea metodelor se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul. În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă părți terțe independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare.*
- (7)** *În aplicarea metodelor se iau în considerare aranjamente financiare speciale, cum sunt: condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită. De asemenea, în cazul furnizării de către client de materiale sau de servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.*
- (8)** *La aplicarea metodelor nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:*
- a) *prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;*
 - b) *prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;*
 - c) *prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.*
- (9)** *Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda cost plus.”*

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

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

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

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

În analiza cauzei în raport de sustinerile părților se reține că organele de inspectie fiscala precizează că au aplicat in analiza preturilor de transfer practicate de catre xx xx, **metoda marjei nete, a indicatorului rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT) si ca parte testata societatea xx xx având în vedere că în practică, partea testată este aceea pentru care se găsesc relativ usor companii comparabile si care are putine riscuri, îndeplineste putine functii si detine putine sau zero active intangibile.**

În corespondenta cu aceste susțineri ale organelor de control, societatea petenta argumentează contestatia formulată afirmând că : [...] **organul de control a ignorat analiza prezentata de contribuabil si a efectuat propria analiza încalcând art.73, alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala legiferează ca “Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii”.**

Mai mult, Capitolul III, Art.3, lit. a) din Anexa 2 la Ordinul nr.3710/2015 legiferează că “In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impozitare, se menționează:... temeiul de drept unde se inscrie detaliat si clar incadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat.”.

*In consecința, [...] **organul de control este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere si să indice toate mijloacele de probă avute în vedere în acest scop cu referiri specifice la temeiul de drept.***

Cu toate acestea, argumentarea prezentată de către organul de control in cadrul Raportului de Inspectie Fiscala este de departe sumară, subiectivă si arbitrară, întrucat însusi organul de control declară că aceasta argumentare, respectiv concluzia argumentării, este guvernată de „opinia” acestuia.

Singurele referiri la legislație făcute de către organul de control sunt referiri la pct.32 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de implementare a Legii nr.571/2003. De notat insa ca organul de control a făcut ajustari de preturi de transfer si pentru anii x cand pct.32 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele Metodologice de implementare a Legii nr. 571/2003 nu mai era in vigoare[...]

Totuși, acest paragraf de legislație se refera la selecția unei metode de determinare a valorii de piața a preturilor de transfer si nicidecum la selectarea xx xx sau a părților sale afiliate ca parte testata in cadrul metodei aplicate. Reamintim ca organul de inspectie fiscala a folosit intocmai aceeași metoda de preturi de transfer cu cea selectata de către contribuabil - i.e. metoda marjei nete. Prin urmare, referirea la acest text de lege din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal este irelevantă cu atat mai mult cu cat organul de control a fost de acord cu selecția metodei marjei nete selectata anterior si de către contribuabil.[...]organul de control avea obligația de a analiza corectitudinea abordărilor utilizate de xx xx in cadrul pregătirii dosarului de preturi de transfer si de a argumenta constatările făcute, in temeiul art.73, alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala si Capitolului III, art.3, lit.a) din Anexa 2 la Ordinul nr.3710/2015 [...]

Aceasta obligație de a-si baza constatările in temeiul unor prevederi legale a organului de control este intarita si de prevederile internaționale in domeniul preturilor de transfer, respectiv paragraful 4.13, capitolul IV din Liniile Directoare OCDE privind preturile de transfer pentru companiile multinaționale si administrațiile fiscale:

“ In jurisdicțiile in care sarcina probei revine contribuabilului, administrația fiscala nu are libertatea de a contesta evaluarea conformării contribuabilului la principiul valorii de piața decât in situațiile in care aceasta contestare se bazeaza explicit pe prevederi legale. ”

In lumina celor prezentate mai sus, aducem in atentia organelor de soluționare faptul ca, atâta timp cat nicio prevedere a Liniilor Directoare OCDE privind preturile de transfer pentru companiile multinaționale si administrațiile fiscale si, mai important, nicio prevedere locala nu a fost menționata in mod corect ca fiind incalcata de xx xx, organele de control erau obligate sa ia in considerare analiza de comparabilitate prezentata de xx xx in dosarul preturilor de transfer pus la dispoziția acestuia.[...]”

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei rezultă că în cuprinsul RIF nr.xx la ”Capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer” organele de inspectie fiscala au consemnat doar :

[...] xx xx a depus cu adresa nr.xx Dosarul preturilor de transfer pentru perioada xx, respectiv cu adresa nr.xx completare la Dosarul preturilor de transfer, potrivit carora:

- preturile percepute de catre xxsi xx SRL de la xx xx pentru prestarea serviciilor de inginerie nu sunt in general mai mari decat preturile pe care xx xx le-ar fi platit catre părți independente pentru aceleasi servicii;

- preturile platite de catre xx xx pentru achizitia de materiale și echipamente de la xxnu sunt mai mari decat preturile pe care le-ar fi platit catre părți independente pentru aceleasi materiale si echipamente si prin urmare nu influenteaza negativ rezultatul fiscal al xx xx;

-preturile platite de catre xx xx pentru achizitia de produse /solutii de la xxnu sunt mai mari decat preturile pe care le-ar fi platit catre parti independente pentru aceleasi produse / solutii si prin urmare nu influenteaza negativ rezultatul fiscal xx xx.

Inspectia fiscala a aplicat in analiza preturilor de transfer practicate de catre xx xx, metoda marjei nete, a indicatorului rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT) și ca parte testata societatea xx xx avand in vedere ca in practica, partea testata este aceea pentru care se gasesc relativ usor companii comparabile si care are putine riscuri, indeplineste putine functii si detine putine sau zero active intangibile. Aceasta trebuie sa fie partea cea mai puțin complexa care participa in tranzactiile controlate si care nu ar trebui sa detina intangibile sau active unice, în acest caz în opinia noastra partea testata este xx xx.

La verificarea oportunitatii aplicarii unei metode, punctul de plecare este luarea in considerare, conform dispozitiilor pct.32 din Norme a urmatoarelor 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 [...]"

iar prin referatul intocmit în cauza organele de inspectie fiscala au adus o completare în acest sens, astfel :

"[...] In timpul inspectiei fiscale efectuate, organul de control a procedat conform prevederilor legale, respectiv Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art.6 (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

Art.113 (2) În scopul efectuării inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscală procedează la: d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă; [...]"

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

Art.118 (5) Inspectia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă."

Au fost avute in vedere si 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 (x), respectiv punctele:

"3.9 În mod ideal, pentru a se ajunge la aproximarea cea mai exactă a condițiilor la lungime de braț, principiul lungimii de braț ar trebui aplicat tranzacție-cu-tranzacție. Există însă adeseori situații în care tranzacțiile separate sunt atât de strâns legate între ele sau de continue încât o evaluare adecvată nu se poate realiza pe bază separată. Printre exemple se pot enumera: a) unele contracte pe termen lung de furnizare de mărfuri sau de servicii, b) drepturi de folosință a unor active necorporale, și c) stabilirea prețurilor pentru o gamă de produse strâns legate între ele (de ex. într-o linie de produse) atunci când determinarea prețului fiecărui produs au al fiecărei tranzacții în parte nu ar fi practică. Un alt exemplu este cel al brevetării know-how-ului și de furnizare a unor componente vitale unui producător asociat; poate fi mult mai rezonabil să se stabilească termenii la lungime de braț pentru cele două elemente la un loc decât în mod individual. Aceste tranzacții ar trebui evaluate împreună utilizându-se cea mai potrivită metodă la lungime de braț...

3.10 Un alt exemplu în care tranzacțiile unui contribuabil pot fi combinate este cel aferent soluțiilor de portofoliu. O soluție de portofoliu este o strategie de afaceri ce constă în gruparea laolaltă de către contribuabil a anumitor tranzacții, în scopul de a obține un randament adecvat la nivelul întregului portofoliu, și nu neapărat la fiecare produs din portofoliu în parte. Spre exemplu, unele produse pot fi comercializate de către un contribuabil cu un profit mic sau chiar în pierdere, pentru că ele creează cerere pentru alte produse și/sau servicii înrudite ale aceluiași contribuabil, care sunt apoi vândute sau prestate la profituri ridicate...

3.11 Deși unele tranzacții contractate separat între companii asociate ar putea trebui să fie analizate împreună pentru a se stabili dacă termenii sunt la lungime de braț, alte tranzacții contractate între aceste companii ca pachet ar putea trebui analizate separat. O x ar putea ambala ca tranzacție unică stabilind și un preț unic pentru ele, un număr de beneficii cum ar fi licențele de brevete, know-how și mărci de comerț, prestarea de servicii tehnice și administrative și acordarea în leasing a unor utilaje de producție. Acest tip de aranjament este frecvent denumit afacere la pachet. Este improbabil însă ca astfel de pachete cuprinzătoare să includă vânzări de bunuri deși prețul perceput pentru vânzarea de bunuri poate acoperi unele dintre serviciile ce acompaniază vânzarea..."

"3.18 Când se aplică metoda cost plus, metoda prețului de revânzare sau metoda marjei tranzacționale nete descrise în Capitolul II, se impune alegerea părții implicate în tranzacție pentru care se testează un indicator financiar (adaosul la cost, marja brută sau indicatorul de profit net). Alegerea părții testate ar trebui să corespundă cu analiza funcțională a tranzacției. **Ca regulă generală, partea testată este partea pentru care se poate aplica cel mai fiabil o metodă de prețuri de transfer și pentru care se pot găsi comparabilele cele mai fiabile, i.e. adeseori va fi partea care are analiza funcțională mai puțin complexă.**"

În ceea ce privește prevederile legale în baza carora s-au stabilit diferite suplimentare rezultate din ajustarea prețurilor de transfer, așa cum sunt înscrise și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, dar și în decizia de impunere, în funcție de perioada în care au fost valabile, acestea sunt:

- art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

"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."

- art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

"Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) metoda marjei nete;

e) metoda împărțirii profitului;

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

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

In 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.”

- Capitolul II, pct.32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“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.”

- Capitolul II, pct.5 alin.(4) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal

“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.[...]”

Tinând seama de cele antecitate, rezultă că într-adevăr, în cuprinsul Raportului de inspectie fiscală nr.x/xx și al Deciziei de impunere nr.x/ xx nu au fost avute în vedere și nu au fost precizate toate prevederile legale incidente în cauză.

Totodată în speță trebuie reținut și faptul că sunt incidente și prevederile art.7 alin.(1), art.8, art.9, alin.(1) și alin.(2) și art.10 din OPANAF 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, potrivit carora:

“Art.7 - 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 quantumul 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.

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:

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

(ii) 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;

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

(iv) 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;

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

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

(vi) 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.”

Art.10 - Prezentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/ modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria x ”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține că 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.

Prin contestația formulată - față de constatările organelor de inspecție fiscală - societatea precizează că **metoda selectată și aplicată de către xx xx pentru analiza valorii de piață a tranzacțiilor intra-grup este metoda marjei nete în care ca parte testată au fost alese părțile afiliate, iar în efectuarea ajustărilor de preturi de transfer organul de control a efectuat propria analiza folosind tot metoda marjei nete dar în care partea testată a fost xx xx** - petenta imputând echipei de control stabilirea astfel a unor ajustări care ar conduce la situația în care prețul de transfer ar fi mai mic decât prețul plătit de către părțile afiliate pentru aceleași produse sau servicii achiziționate inițial de la parti independente, fiind redat chiar un tabel comparativ din analiza căruia ar rezulta acest lucru.

Mai mult decât atât trebuie reținut că, și în ”Minuta” întocmită în cadrul sustinerii orale desfășurată în cauză s-a consemnat :” [...] **Prin ajustările efectuate de echipa de control s-a ajuns la situația de a se imputa xx xx faptul că ar fi trebuit să fi cumpărat de la xxla preturi mai mici decât prețurile de piață. Cu alte cuvinte, echipa de control a afirmat implicit că xxar fi trebuit să fi cumpărat de la terte parti acele produse și soluții și să le fi vândut către xx xx prin a înregistra pierderi din aceste revânzări [...]** ”

Având în vedere că nici în raportul de inspecție fiscală și nici în referatul întocmit în sustinerea cauzei - în corespondență cu argumentele prezentate de societate în contestație - organele de inspecție fiscală nu au făcut o prezentare detaliată a analizei efectuate și nici nu au adus alte precizări edificatoare în acest sens, organele de soluționare a contestației nu se pot substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la situația de fapt fiscală constatată întrucât, *potrivit normelor legale, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptat să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

De asemenea, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că în cuprinsul acestuia nu se regăsește consemnată analiza detaliată efectuată de organul de control, care a condus la concluzia că partea testată trebuie să fie SC xx xx și nici nu se regăsește consemnată o analiză amănunțită a tuturor părților din grup implicate în lanțul creator de valoare, pentru a se putea stabili : cum este generată valoarea de către grup în ansamblul său,

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

interdependențele funcțiilor îndeplinite de companiile asociate cu restul grupului și contribuția pe care o au companiile asociate la crearea de valoare precum și drepturile și obligațiile fiecărei dintre părți în îndeplinirea funcției pe care o au.

În acest sens este prezentată doar o concluzionare lapidară, respectiv o enumerare a unor elemente luate în considerare, astfel :

” [...] In timpul inspectiei fiscale s-a efectuat analiza functionala aferenta tranzactiilor desfasurate, din care a rezultat urmatoarele:

a) xx xx

Functii: - achizitioneaza materialele, echipamentele/solutiile fie cu scopul de a le integra in proiectele pe care le livreaza catre clientii sai parti independente sau de a le aloca in cadrul proiectului xx (administrat de xxSRL);

- este responsabila de identificarea de clienti si de activitati de marketing si vanzari.

Riscuri: xx xx isi asuma riscul de identificare a clientilor si riscul de piata.

Active: xx xx nu detine activele necesare prestarii serviciilor de inginerie si activele necesare activitatii de revanzare a materialelor si echipamentelor.

b) Partile afiliate, xxsi xx SRL, care sunt responsabile de:

- procurarea si pregatirea resurselor umane necesare prestarii serviciilor si de prestarea efectiva a serviciilor de inginerie;

- procurarea si intretinerea mijloacelor fixe necesare prestarii de servicii de inginerie.

- procurarea materialelor si a echipamentelor de la furnizori parti independente;

-gestionarea relatiei cu furnizorii independenti si finantarea achizitiilor de materiale si echipamente, isi asuma riscul de identificare a resurselor umane si riscul de neincasare in conditiile in care acestia detin activele necesare prestarii serviciilor de inginerie, listele de furnizori si activele necesare activitatii de revanzare a materialelor si echipamentelor, produselor/solutiilor.[...] ”

În ceea ce privește partea testată, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta este SC xx xx întrucât “[...] este partea mai puțin complexă, care îndeplinește mai puține funcții, care are mai puține riscuri și nu detine active [...]” **fapt contestat de societatea petentă care sustine : “[...] Liniile Directoare OECD nu prevăd cu titlu categoric ca în toate cazurile partea testată va fi cea cu „analiza funcțională mai puțin complexă” așa cum în mod eronat organul de control afirmă în cadrul Raportului de Inspecție Fiscală ci acestea prevăd ca „**partea testată este aceea asupra careia o metoda de preturi de transfer poate fi aplicata in modul cel mai fidel si pentru care pot fi identificate cele mai adecvate comparabile**”. Ori aceasta înseamnă că pentru a concluziona cu privire la partea testată toți factorii și circumstanțele care înconjoară tranzacția ar trebui analizate inclusiv (i) analiza funcțională, (ii) existența unor contribuții unice / unor active necorporale, (iii) posibilitatea de a aplica metoda de preturi de transfer într-o manieră fiabilă și (iv) posibilitatea de a identifica cele mai adecvate comparabile.[...] Solicităm astfel organului de soluționare să constate că organul de control nu ar fi avut cum să concluzioneze în mod corect și în concordanță cu prevederile legislative în vigoare (în speța paragraful 3.18 din Liniile Directoare OCDE) cu privire la care ar trebui să fie partea testată având în vedere că nu a făcut o analiză detaliată în acest sens [...]”**

Potrivit prevederilor legale incidente în cauză - mai susmenționate - în cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții precum și funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective .

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

Deasemenea, așa cum se precizează în Ghidul OECD (versiunea 2017), la pct. D.1.2. Analiza funcțională, pct.1.51 „pentru delimitarea tranzacțiilor controlate și determinarea comparabilității între tranzacții sau entități controlate sau necontrolate, este necesară o analiză funcțională. Analiza funcțională încearcă să identifice activitățile și responsabilitățile semnificative din punct de vedere economic asumate, activele utilizate sau contribuie și

riscurile asumate de părțile tranzacției. Analiza se concentrează pe ceea ce fac în mod real părțile și pe capacitățile pe care le oferă. Printre aceste activități și capacități se includ luarea deciziilor, inclusiv deciziile despre strategia de afaceri și riscuri. În acest scop, ar putea fi util să se înțeleagă structura și organizarea grupului CMN și modul în care acesta influențează contextul în care operează CMN. În mod deosebit, este important să se înțeleagă cum este generată valoarea de către grup, în ansamblul său, interdependențele funcțiilor îndeplinite de companiile asociate cu restul grupului și contribuția pe care o au companiile asociate la crearea de valoare. Este relevant de asemenea, să se stabilească drepturile și obligațiile fiecărei dintre părți în îndeplinirea funcției pe care o au. Deși una dintre părți poate asigura un număr mare de funcții comparativ cu cele asigurate de celalată parte din cadrul tranzacției, importantă este semnificația economică a acelor funcții, adică frecvența, caracterul și valoarea lor pentru respectivele părți ale tranzacției.[...]

1.53 Așadar, procesul de identificare a caracteristicilor relațiilor comerciale și financiare relevante din punct de vedere economic trebuie să cuprindă analiza capacităților de care dispun părțile, a modului în care aceste capacități afectează opțiunile existente în mod realist, și reflectării sau nu a unor capacități similare în aranjamente potențial comparabile la lungimea de braț.

1.54 Analiza funcțională ar trebui să ia în considerare tipul de active utilizate, cum ar fi fabricile și utilajele, utilizarea de active necorporale sau de active financiare de valoare, etc. și natura activelor folosite, adică vechimea, valoarea de piață, amplasarea, protecții ale drepturilor de proprietate, etc.

1.55. Analiza funcțională poate demonstra ca un grup CMN a fragmentat niște funcții puternic integrate la nivelul mai multor companii din grup. Între activitățile fragmentate pot exista interdependențe considerabile. Spre exemplu, împărțirea funcțiilor de logistică, antrepozitare, marketing și vânzare între diferite entități juridice poate presupune o coordonare considerabilă pentru ca activitățile separate să poată interacționa în mod eficient. Este foarte probabil ca activitățile de vânzare să fie puternic dependente de marketing și realizarea vânzărilor, ce include impactul anticipat al activităților de marketing, va presupune alinierea cu procesul de stocare și cu capacitățile logistice. Această coordonare poate fi realizată de unele sau de toate companiile asociate ce derulează activități fragmentate, poate fi realizată printr-o funcție separată de coordonare, sau poate fi realizată printr-o combinație între cele două. Riscurile pot fi contracarate prin contribuția tuturor părților, sau se pot întreprinde activități de atenuare a riscurilor, în principal de către funcția de coordonare. Prin urmare, atunci când se realizează o analiza funcțională pentru a se identifica relațiile comerciale sau financiare în activitățile fragmentate, va fi important să se stabilească dacă acele activități sunt puternic interdependente și, dacă aceasta este situația, care este natura interdependentelor și cum este coordonată activitatea comercială la care contribuie compania asociată.[...]

1.56 O analiza funcțională este incompletă dacă riscurile relevante asumate de părți nu au fost identificate și analizate, deoarece asumarea efectivă a riscurilor influențează prețurile și alte condiții ale tranzacțiilor între companii asociate. De obicei, pe piața liberă, asumarea unor riscuri sporite va fi compensată și de o majorare a randamentului anticipat, deși randamentul efectiv poate sau nu să fie mai mare, în funcție de gradul de materializare a riscurilor. Nivelul și asumarea riscurilor reprezintă, deci, caracteristici relevante din punct de vedere economic, care pot fi semnificative pentru determinarea rezultatului unei analize de prețuri de transfer.

1.57 [...] Identificarea riscurilor merge mână în mână cu identificarea funcțiilor și activelor și face parte din procesul de identificare a relațiilor comerciale sau financiare dintre companiile asociate și de delimitare corectă a tranzacției sau tranzacțiilor.[...]

Potrivit pct.3.18 din cuprinsul Ghidului OECD - menționat de organele de inspecție fiscală doar în referatul întocmit în susținerea cauzei și nu și în raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere contestată – se stabilește :

„3.18 Când se aplică metoda cost plus, metoda prețului de revânzare sau metoda marjei tranzacționale nete descrise în Capitolul II, se impune alegerea părții implicate în tranzacție pentru care se testează un indicator financiar (adaosul la cost, marja brută sau indicatorul de profit net). Alegerea părții testate ar trebui să corespundă cu analiza funcțională a tranzacției. Ca regulă generală, partea testată este partea pentru care se poate aplica cel mai fiabil o

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

metodă de prețuri de transfer și pentru care se pot găsi comparabilele cele mai fiabile, i.e. adeseori va fi partea care are analiza funcțională mai puțin complexă.”

Astfel, conform prevederilor reținute din Ghidul OECD, **alegerea părții testate ar trebui să corespundă cu analiza funcțională a tranzacției iar, ca regulă generală, partea testată este partea pentru care se poate aplica cel mai fiabil o metodă de prețuri de transfer și pentru care se pot găsi comparabilele cele mai fiabile, și în această situație -determinată de regula generală - adeseori va fi partea care are analiza funcțională mai puțin complexă.**

Prin urmare, în raport de documentele existente la dosar - respectiv elementele analizate prezentate în cuprinsul RIF nr.x/xx – și având în vedere toate aspectele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă alegerea de către organele de inspectie fiscală a societății **xx xx** ca și parte testată, corespunde cu analiza funcțională a tranzacției, respectiv **dacă societatea verificată reprezintă întradevăr partea pentru care se poate aplica cel mai fiabil o metodă de prețuri de transfer și pentru care se pot găsi comparabilele cele mai fiabile** întrucât, în cadrul documentelor aflate în dosarul contestației, organele de inspectie fiscală nu au prezentat o astfel de analiză efectuată detaliat, pentru a fi edificatoare în cauză.

Totodată, în soluționare trebuie să se rețină și faptul că, în cuprinsul raportului de inspectie fiscală, **nu se regăsește o analiză argumentată detaliat, a organelor de inspectie fiscală, privind stabilirea esanționului de companii independente selectate în vederea comparării cu partea testată** (în cazul de față SC **xx xx** ca parte testată) și care, conform prevederilor legale trebuie să desfășoare, prin raportare la profilul funcțional al acestora și în limitele informațiilor disponibile public, tranzacții comparabile cu cele desfășurate de persoana afiliată careia i se testează caracterul de piață al tranzacțiilor intra-grup, precum și **o analiză argumentată detaliat, a societăților eliminate, în care să fie precizate motivele excluderii acestora.**

Organul de inspectie fiscală încearcă să suplinească omisiunea printr-o analiză sumară - doar pe baza documentelor ce i-au fost înaintate de Compartimentul Prețuri de Transfer în urma cererii de asistență formulată și fără precizarea exactă a altor surse de date avute în vedere (site-uri accesibile interogate, etc.) - efectuată în referatul întocmit în susținerea cauzei, fără ca aceasta însă, să-i fie direct opozabilă societății petente.

Dealtfel, acest aspect este ridicat expres și de petentă în contestația formulată astfel: “[...] constatam ca profilul funcțional al niciuneia dintre societățile pentru care surse de informații au fost disponibile public nu este comparabil cu cel descris de organul de control, intrucat societățile incluse în eșanționul final realizează funcții de producție, precum și dețin active necesare desfășurării acestor activități - funcții și active pe care însuși organul de control admite ca **xx xx** nu le realizează / deține în cadrul tranzacțiilor cu părțile sale afiliate.

Având în vedere cele de mai sus, solicitam organului de soluționare să constate că modalitatea de selecție a eșanționului de comparabile de către organul de control nu este în conformitate cu prevederile art.5. alin.(2) lit.a) și b) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal. Mai mult, organul de control nu oferă niciun fel de explicații cu privire la modul de selecție al respectivelor companii și de ce acestea sunt relevante pentru analiza comparativă.

[...] Modalitatea nelegală de realizare a procesului de selecție a unor societăți comparabile [...] în urma respingerii studiului de comparabilitate pregătit de **xx xx**, organul de control trebuia să prezinte considerentele neutilizării strategiei implementate de acesta, precum și să pună la dispoziția contribuabilului documentele care au stat la baza identificării noului eșanțion de societăți comparabile.

Având în vedere că organul de control nu a pus la dispoziția **xx xx**, prin anexare la Raportul de Inspectie Fiscală, lista societăților eliminate în care să fie precizate motivele excluderii acestora, organul de control dovedește o gravă lipsă de transparență în procesul de verificare, care contravine prevederilor Anexei 2 a Ordinului 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de Inspectie Fiscală întocmit la persoane juridice.[...]”

Față de toate aspectele expuse mai sus, se reține că, pentru stabilirea situației fiscale a contestatoarei, organele de inspectie fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra

tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-și motiva în fapt și în drept impunerea, pe bază de probe sau constatări proprii.

Astfel, ținând cont de cele precizate se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a adopta o soluție întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, **având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contribuabilii în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și raportându-se doar la o parte din temeiurile de fapt și de drept incidente.**

Prin urmare, având în vedere cele mai susprecizate, se impune reanalizarea situației de fapt și de drept de către organele de inspecție fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății, în speță impunându-se astfel reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea operațiunilor, respectiv a tuturor datelor referitoare la analiza funcțională și analiza de comparabilitate, a metodei de stabilire a prețurilor de transfer și considerentele neutilizării celorlalte metode, a indicatorului financiar propus și a modalității de calcul a acestuia precum și a argumentelor care au stat la baza selectării părții testate precum și a comparabilelor selectate, contribuabilii având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

La refacere, organele de inspecție fiscală vor avea în analiză toate aspectele ridicate în prezenta contestație.

În consecință, având în vedere cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 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, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx pentru suma contestată de xxlei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar**, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale precum și considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

D E C I D E :

Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx în ceea ce privește suma contestată de xxlei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, urmând ca organul fiscal competent, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul xx în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.