

DECIZIE nr. 1221/123/23.03.2016

privind soluționarea contestației formulată de S.C. X S.R.L. înregistrată la
DGRFP Timișoara sub nr. .../05.01.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr. .../21.12.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../05.01.2016, asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

CIF: ... ,

cu sediul în Arad, Calea Timișorii nr. 212/2, jud. Arad

înregistrată la AJFP Arad sub nr./14.12.2015, la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr./15.12.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./05.01.2016.

Conform prevederilor **art. 352 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:**

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”,
contestația fiind soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /09.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.11.2015 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală.

Suma totală contestată este de **... lei**, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2010 – 31.12.2014
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente, calculate pentru perioada 26.03.2015 – 04.11.2015
- ... lei – penalități de întârziere aferente, calculate pentru perioada 26.03.2015 – 04.11.2015,

petenta precizând ca obiect al contestației și „suma de ... lei reprezentând pierderea fiscală de recuperat în anii următori declarată la finele anului 2014 deoarece în urma verificării impozitului pe profit aferent perioadei 2010 – 2014, aceasta a fost integral recuperată de către organele de control.”

Contestația a fost semnată și ștampilată de reprezentantul legal al petentei, consultant fiscal ... , conform Împuternicirii existentă la dosarul cauzei, așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă solicită refacerea controlului și stabilirea unei situații fiscale reale și corecte conformă cu dispozițiile legale invocate în contestație.

În opinia petentei, organele de inspecție fiscală au interpretat și aplicat greșit dispozițiile legale incidente în speță, fără ca acestea să țină seama de actele prezentate în timpul verificării.

În perioada 2010 – 2014, petenta arată că a obținut venituri din vânzarea elementelor de fixare, respectiv din comercializarea de șuruburi, piulițe, șaibe etc., produse care au fost achiziționate de la societatea afiliată X Hungary KFT; fapt care a determinat solicitarea de către organele de inspecție fiscală a Dosarului Prețurilor de Transfer care să justifice prețurile de achiziție a acestor mărfuri exclusiv de la persoane afiliate.

Recunoscând faptul că nu a prezentat Dosarul Prețurilor de Transfer la termenele stabilite de organele de inspecție fiscală, petenta precizează că acestea „au estimat și ajustat totalitatea cheltuielilor de exploatare, inclusiv cheltuielile care nu au nici o legătură cu tranzacțiile cu afiliații.”

Petenta arată că organele de control au utilizat metoda marjei nete, utilizând indicatorul rentabilității vânzărilor sau rentabilității comerciale, calculat ca raport între rezultatul din exploatare și veniturile din exploatare, abordare pe care petenta o consideră eronată, nefiind conformă cu prevederile art. 2 alin. (1) din Anexa nr. 1 la Ordinul nr. 222/2008, republicat, pe care-l citează.

Petenta consideră că pentru stabilirea situației sale fiscale reale, organele de inspecție fiscală puteau să folosească pentru calculul ratei rentabilității comerciale sau ratei rentabilității vânzărilor, metoda marjei comerciale.

Referindu-se la ajustările cheltuielilor efectuate de organele de inspecție fiscală, petenta arată că se impunea doar ajustarea cheltuielilor direct legate de tranzacțiile cu afiliații și nu „ajustarea unor cheltuieli cum ar fi cu salariile, cu chiria, etc. care ar fi avut aceeași valoare și dacă nu existau tranzacții între societăți afiliate.” Pentru exemplificare petenta se raportează la modul de ajustare

a cheltuielilor efectuat de către organele fiscale în vederea stabilirii prețului de piață a tranzacțiilor analizate.

În ceea ce privește modul de stabilire a eșantionului de societăți comparabile întocmit de organele de inspecție fiscală, petenta, invocând prevederile paragrafului 3.64 din Cap. III „Analiza de comparabilitate” din Ghidul OCDE, petenta consideră că în mod eronat au fost selectate din baza de date ORBIS numai societățile cu profit, în situația în care norma legală precizată se referă la faptul ca „tranzacțiile similare să nu fie generatoare de pierderi și nicidecum la întreaga activitate a subiecților analizați.”

Astfel, în opinia petentei, apare ipoteza – „situația posibilă” – ca dintre subiecții selectați unii să fi realizat pierderi pentru tranzacțiile similare cu tranzacțiile desfășurate de către petentă cu afiliații săi și cu toate acestea să fi fost selectați de către organele fiscale, fapt ce ar denatura realitatea și corectitudinea stabilirii prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor cu afiliații.

În concluzie, petenta arată că organele de inspecție fiscală au analizat și ajustat totalul cheltuielilor de exploatare, ajustând și cheltuieli care nu au nicio legătură cu persoana afiliată deși în conformitate cu prevederile legale precizate în cuprinsul contestației, în vederea stabilirii prețului de piață a bunurilor tranzacționate cu persoanele afiliate, organele fiscale trebuiau să ajusteze doar valoarea cheltuielilor aferente tranzacțiilor desfășurate cu afiliații.

II. Inspecția fiscală desfășurată la S.C. X S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR ... /09.11.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /09.11.2015, contestată.

Verificarea a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2010 – 31.12.2014.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat, referitor la impozitul pe profit, următoarele:

- petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul (... lei – anul 2010) aferente unor vehicule rutiere motorizate care au o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului și pentru care petenta nu prezintă documente justificative din care să rezulte încadrarea acestor vehicule rutiere motorizate în excepțiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- petenta a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei reprezentând contravaloare chirie auto și accesorii (anul 2012), suma de lei compusă din lei reprezentând contravaloare chirie auto și accesorii auto și ... lei reprezentând contravaloare asigurări auto (anul 2013) și suma de ... lei reprezentând contravaloare chirie auto și accesorii (anul 2014) aferente unor vehicule rutiere motorizate care nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, organele de inspecție fiscală constatând că petenta nu deține documente justificative cu care să poată face dovada că vehiculele rutiere au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Prin considerarea cheltuielilor cu chiria auto în sumă de ... lei ca și cheltuieli deductibile integral la calculul profitului impozabil aferent anului 2012, cheltuielilor cu chiria auto în sumă de ... lei ca și cheltuieli deductibile integral la calculul profitului impozabil aferent anului 2013, cheltuielilor cu chiria auto în sumă de ... lei ca și cheltuieli deductibile integral la calculul profitului impozabil aferent anului 2014, petenta a încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală stabilind că sumele de ... lei (50%*... lei) reprezentând **50%** din cheltuielile cu chiria auto și accesorii auto, de ... lei (50%*... lei + 50%*... lei) reprezentând **50%** din cheltuielile cu chiria auto, accesorii auto și asigurări RCA și casco și de ... lei (50%*... lei) reprezentând **50%** din cheltuielile cu chiria auto și accesorii auto reprezintă cheltuieli nedeductibile la la calculul profitului impozabil aferent anilor 2012, 2013 și 2014.

- petenta a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu TVA nedeductibilă aferentă achiziției de combustibil destinat pentru vehicule rutiere motorizate care au o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului; prin considerarea acestor cheltuieli ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, petenta a înregistrat în evidența contabilă în contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” suma de ... lei reprezentând diverse cheltuieli nedeductibile cu combustibilul, cu cazarea etc., cheltuieli pe care petenta le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală stabilind că au fost încălcate astfel dispozițiile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2010, petenta a înregistrat în evidența contabilă o pierdere netă din diferențele de curs valutar aferente împrumutului în valută primit de la X GmbH&Co KG în sumă de ... lei, pierdere pe care a considerat-o deductibilă la calculul profitului impozabil cu toate că la acea dată capitalul propriu al societății X SRL avea valoare negativă;

- în perioada verificată petenta a înregistrat în evidența contabilă sumele de ... lei (anul 2010), ... lei (anul 2011), ... lei (anul 2012), ... lei (anul 2013), ... lei (anul 2014) reprezentând cheltuieli cu asigurarea de viață a unui număr de 4 angajați și au considerat aceste cheltuieli drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, fără ca acestea să fie incluse în veniturile salariale ale

angajaților respectivi, încălcând astfel prevederile art. 21 alin. (4) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în considerarea dispozițiilor art. 22 alin. (1) lit. c) și lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea provizioanelor deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2010, 2012, 2013 și 2014, stabilind că suma de lei reprezentând provizioane constituite este nedeductibilă la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 01.10.2010 – 31.12.2010, suma de ... lei reprezentând provizioane constituite de petentă este nedeductibilă la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2012, suma de ... lei reprezentând provizioane constituite de petentă este nedeductibilă la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2013 și suma de lei reprezentând provizioane constituite de petentă este nedeductibilă la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2014;

- în perioada verificată, petenta a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate, respectiv a achiziționat bunuri și servicii de la firma X Hungary Kft, aceasta fiind unicul furnizor de marfă (elemente de fixare – șuruburi, șaibe etc) al petentei SC X SRL; urmare a neprezentării de către petentă (anii 2010, 2013 și 2014) a DPT, respectiv a prezentării ulterioare de către petentă a unui Dosar al Prețurilor de Transfer incomplet, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer practicate, rezultând astfel o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de lei aferentă anului 2010, în sumă de ... lei aferentă anului 2011, în sumă de ... lei aferentă anului 2012, în sumă de ... lei aferentă anului 2013 și în sumă de ... lei aferentă anului 2014.

Conform art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 94 alin. (3) lit. e) și f) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea masei profitului impozabil astfel:

- aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010, rezultând o pierdere fiscală în sumă de .. lei față de pierderea fiscală calculată de petentă în sumă de ... lei;

- aferent perioadei 01.10.2010 – 31.12.2010, rezultând un profit fiscal în sumă de ... lei față de pierderea fiscală calculată de petentă în sumă de ... lei;

- aferent anului 2011 rezultând un profit fiscal în sumă de lei față de pierderea fiscală calculată de petentă în sumă de.... lei;

- aferent anului 2012 rezultând un profit fiscal în sumă de lei față de pierderea fiscală calculată de petentă în sumă de ... lei;

- aferent anului 2013, rezultând un profit fiscal în sumă de ... lei față de pierderea fiscală calculată de petentă în sumă de ... lei,

- aferent anului 2014, rezultând un profit fiscal în sumă de ... lei față de pierderea fiscală calculată de petentă în sumă de ... lei.

În urma recalculării impozitului pe profit aferent perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au stabilit, aferent anului 2014, a rezultat un profit fiscal suplimentar în sumă de lei.

Astfel pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit în conformitate cu dispozițiile art. 119, art. 120, art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. S.C. X S.R.L. cu sediul în ..., jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ..., are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca SA – ... și are ca obiect principal de activitate „Comerț ...” – cod CAEN

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare stabilite ca urmare a estimării de către organele de inspecție fiscală a prețurilor de transfer pentru tranzacțiile efectuate de petentă cu persoane afiliate, în condițiile în care în timpul efectuării inspecției fiscale petenta nu a prezentat pentru anii 2010, 2013 și 2014 Dosarul prețurilor de transfer, iar pentru anii 2011 și 2012 Dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit aferent veniturilor suplimentare în sumă de ... lei în condițiile în care, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea dispozițiilor exprese cuprinse în Anexa 3 la Ordinul nr. 222/2008 privind procedura de estimare a cuantumului prețurilor de transfer, dispoziții legale imperative care produc efecte erga omnes, iar în motivarea contestației petenta nu a prezentat argumente și documente care să confirme pretențiile din contestația formulată.

Perioada verificată : 2010 - 2014.

În fapt, în perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 petenta a efectuat tranzacții cu persoane afiliate astfel cum sunt definite la art. 7. pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cu societatea X HUNGARY KFT - Ungaria, persoană juridică maghiară.

Conform informațiilor furnizate de către petentă - Declarația din data de 06.07.2015 a d-nei. ... , în calitate de împuternicit al administratorului ... – în

perioada verificată, atât S.C. X ROMÂNIA S.R.L. - cod fiscal RO ... , cât și firma X HUNGARY KFT din Ungaria - cod TVA HU ... , au avut ca asociați pe X HOLDING GMBH din Germania cu un procent de deținere în capitalul social de 90% și pe X BETEILIGUNGS GMBH din Germania cu un procent de deținere în capitalul social de 10%; din data de 08.04.2015 ambele firme (din Ungaria și din România) au ca asociat unic pe X HOLDING GMBH din Germania.

Din analiza tranzacțiilor desfășurate de S.C. X S.R.L. cu X HUNGARY KFT din Ungaria, în calitate de unic furnizor, în perioada 2010 – 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de mărfuri destinate revânzării, au avut următoarele valori:

- în anul 2010 în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a ... euro;
- în anul 2011 în valoare totală de 1... lei reprezentând contravaloarea a ...euro;
- în anul 2012 în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a ...euro;
- în anul 2013 în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a ... euro;
- în anul 2014 în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a ... euro.

De asemenea în perioada verificată, S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri”, în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”, respectiv în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, servicii cu transportul mărfurilor achiziționate, chirie autoturism și servicii internet pretinse de către firma X HUNGARY KFT, după cum urmează:

- în anul 2010 tranzacțiile comerciale desfășurate de către petentă cu firma X HUNGARY KFT, în calitate de furnizor, reprezentând achiziții servicii, au fost în valoare totală de lei;
- în anul 2011 tranzacțiile comerciale desfășurate de către petentă cu firma X HUNGARY KFT, în calitate de furnizor, reprezentând achiziții servicii, au fost în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a ... euro;
- în anul 2012 tranzacțiile comerciale desfășurate de către petentă cu firma X HUNGARY KFT în calitate de furnizor, reprezentând achiziții servicii, au fost în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea a ... euro;
- în anul 2013 tranzacțiile comerciale desfășurate de către petentă cu firma X HUNGARY KFT în calitate de furnizor, reprezentând achiziții servicii, au fost în valoare totală de lei reprezentând contravaloarea a ... euro;
- în anul 2014 tranzacțiile comerciale desfășurate de către petentă cu firma X HUNGARY KFT în calitate de furnizor, reprezentând achiziții servicii, au fost în valoare totală de ...lei reprezentând contravaloarea a ... euro.

Având în vedere faptul că petenta a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate raportat la faptul că de la data înființării din anul 2008 (conform Încheierii nr. .../06.02.2008 emisă de Tribunalul București) până în ultima zi a perioadei verificate – 31.12.2014, petenta S.C. X S.R.L. a înregistrat doar pierdere, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei cu adresa nr. .../08.07.2015 prezentarea Dosarului prețurilor de transfer până la data de 07.09.2015 în conformitate cu prevederile art. 2 alin. (6) din OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Urmare solicitării petenta a formulat adresa nr. .../07.09.2015, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../07.09.2015 prin care a depus o documentație în limba maghiară; ulterior cu adresa nr. .../11.09.2015, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../11.09.2015, S.C. X ROMÂNIA S.R.L. depune la organul fiscal traducerea în limba română a documentației depusă inițial în limba maghiară.

Din analiza acesteia a rezultat că aceasta reprezintă o descriere a structurii organizatorice și operative a concernului din care face parte, precum și o descriere generală a activității concernului pentru anii 2011 și 2012.

În considerarea faptului că petenta nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer pe anii 2010, 2013 și 2014, iar pentru anii 2011 și 2012 a depus dosarul prețurilor de transfer incomplet, respectiv fără a respecta dispozițiile art. 1 din Anexa nr. 1 la OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală printr-o nouă solicitare (adresa nr. .../24.09.2015) au stabilit un nou termen – 05.10.2015 – în care petenta să prezinte autorității fiscale dosarul prețurilor de transfer al cărui conținut să fie conform prevederilor legale ale legislației din România.

Urmare a acestei solicitări, S.C. X S.R.L. a depus adresa nr. .../05.10.2015, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../05.10.2015, prin care a transmis convenția cadru de livrare încheiată între firma X HUNGARY KFT și S.C. X S.R.L. și organigrama firmelor din grup.

Urmare neprezentării/prezentării incomplete a Dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit că efectuarea de tranzacții cu persoana afiliată X HUNGARY KFT din Ungaria, s-a realizat fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate conform prevederilor art. 3, alin. (1) din OPANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Organele de inspecție fiscală au procedat la identificarea celei mai adecvate metode pentru verificarea prețurilor de transfer în condițiile art. 32 din HG nr. 44/2004, aceasta fiind metoda marjei nete, utilizând indicatorul rata rentabilității vânzărilor care reprezintă raportul dintre rezultatul din exploatare și veniturile din exploatare.

Făcând aplicațiunea prevederilor art. 3 din Anexa nr. 3 la OPANAF nr. 222/2008 pentru identificarea a trei exemple de tranzacții similare cu cele efectuate de petentă, organele de inspecție fiscală au procedat la interogarea bazei

de date ORBIS în baza criteriilor de căutare enumerate în RIF la pag 34, rezultând un eșantion format din 47 de societăți pentru care au fost extrase date privind veniturile din exploatare, profitul din exploatare și rata rentabilității vânzărilor (anexa 4 la RIF).

Selectarea celor 3 (trei) firme de către organele de inspecție fiscală, a fost determinată de identificarea unui risc comun cu cel al petentei, respectiv riscul neîncasării contravalorii mărfurilor comercializate, în condițiile în care din verificarea paginilor web a firmelor selectate două dintre acestea (SC Gi SRL și SC FL SRL) distribuie aceeași marfă ca și petenta.

Comparând rata rentabilității vânzărilor petentei pe fiecare an în parte cu media aritmetică a valorii indicatorului calculat pentru cele trei firme din eșantion, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu are aceeași profitabilitate ca și companiile independente comparabile, astfel că în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu art. 3 din Anexa nr. 3 a OPANAF nr. 222/2008, la estimarea cuantumului prețurilor de transfer și ajustarea cheltuielilor înregistrate de la afiliați de către SC X SRL, modul de calcul fiind evidențiat în anexa nr. 7 la RIF.

Astfel pentru anii 2010 – 2014, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer utilizate de către petentă, stabilind următoarele:

- pentru anul 2010 au fost stabilite cheltuieli din exploatare în sumă de lei, față de suma de ... lei, reprezentând cheltuieli din exploatare înregistrate în evidența contabilă de petentă, rezultând o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de ... lei;

- pentru anul 2011 au fost stabilite cheltuieli din exploatare în sumă de .. lei, față de suma de lei, reprezentând cheltuieli din exploatare înregistrate în evidența contabilă de către petentă, rezultând o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de societate în sumă de ... lei;

- pentru anul 2012 au fost stabilite cheltuieli din exploatare în sumă de ... lei, față de suma de ... lei, reprezentând cheltuieli din exploatare înregistrate în evidența contabilă de petentă, rezultând o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de ... lei;

- pentru anul 2013 au fost stabilite cheltuieli din exploatare în sumă de37 lei, față de suma de ... lei, reprezentând cheltuieli din exploatare înregistrate în evidența contabilă de către petentă, rezultând o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de ... lei;

- pentru anul 2014 au fost stabilite cheltuieli din exploatare în sumă de ... lei, față de suma de 1... lei, reprezentând cheltuieli din exploatare înregistrate în evidența contabilă de către petentă, rezultând o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de petentă în sumă de ... lei.

În drept, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede 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.”

Potrivit art.11 alin.2 din același act normativ:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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 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 cheltuielile 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.

Conform prevederilor 23, 24, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

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 aceluiasi domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

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

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

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

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

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

Așa cum prevede art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții.

Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale

sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu acceptă să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

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

Costuri directe - Costuri ocazionate în mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură service pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

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

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

Se reține că alegerea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se bazează pe identificarea acelei metode care, în circumstanțele tranzacției analizate, oferă cea mai potrivită măsură sau cea mai bună estimare a unei valori de piață. În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă faptul că în timpul inspecției fiscale petenta nu a prezentat dosarul prețurilor de transfer pe anii 2010, 2013 și 2014, iar pentru anii 2011 și 2012 a depus un dosar incomplet, fapt care rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, situație care nu este contrazisă în vreun fel de petentă în contestația formulată.

Din lecturarea normei legale care reglementează în domeniul prețurilor de transfer – Ordinul nr. 222 din 8 februarie 2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer – publicat în M.O. al României nr. 129 din 19 februarie 2008, rezultă că legiuitorul a instituit în sarcina organelor de inspecție fiscală obligativitatea de a solicita de două ori consecutiv prezentarea dosarului prețurilor de transfer, obligație legală respectată de organele de inspecție fiscală, conform adreselor Activității de Inspecție Fiscală nr. .../08.07.2015 cu termen de prezentare a DPT – 07.09.2015 și nr. .../24.09.2015 cu termen de prezentare a DPT – 05.10.2015.

Documentele depuse de petentă la termenele de prezentare a DPT, respectiv documentația depusă inițial în limba maghiară, tradusă ulterior, din care rezultă că s-a depus o descriere a structurii organizatorice și operative a concernului din care face parte petenta, precum și o descriere generală a activității concernului pentru anii 2011 și 2012 (documente depuse urmare primei solicitări) și convenția cadru de livrare încheiată între firma X HUNGARY KFT și SC X SRL și organigrama firmelor din grup (documente depuse urmare cele de-a doua solicitări a AIF), au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

Raportând documentele depuse de petentă în timpul inspecției fiscale, singurele de altfel, cu ocazia formulării contestației nemaidepunând documente suplimentare, la dispozițiile art. 1 din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/2008, respectiv:

„ART. 1

Dosarul prețurilor de transfer va conține:

A. Informații despre grup:

1. structura organizatorică a grupului, legală și operațională, inclusiv participațiile, istoricul și datele financiare referitoare la acesta;

2. descrierea generală a activității grupului, strategia de afaceri, inclusiv schimbările din strategia de afaceri față de anul fiscal precedent;

3. descrierea și implementarea aplicării metodologiei prețurilor de transfer în cadrul grupului, dacă este cazul;

4. prezentarea generală a tranzacțiilor între persoane afiliate, din Uniunea Europeană:

a) modul de tranzacționare;

b) modul de facturare;

c) contravaloarea tranzacțiilor;

5. descrierea generală a funcțiilor și riscurilor asumate de persoanele afiliate, inclusiv schimbările intervenite în acest sens față de anul precedent;

6. prezentarea deținătorilor de active necorporale, din cadrul grupului (patent, nume, know-how etc.) și redevențele plătite sau primite;

7. prezentarea acordurilor de preț în avans încheiate de către contribuabil sau de către alte societăți din cadrul grupului, în legătură cu acesta, cu excepția celor emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

B. Informații despre contribuabil:

1. prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoanele afiliate:
 - a) modul de tranzacționare;
 - b) modul de facturare;
 - c) contravaloarea tranzacțiilor;
 2. prezentarea analizei comparative:
 - a) caracteristicile bunurilor sau serviciilor;
 - b) analiza funcțională (funcții, riscuri, mijloace fixe utilizate etc.);
 - c) termenii contractuali;
 - d) circumstanțele economice;
 - e) strategii de afaceri specifice;
 - f) informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne;
 3. prezentarea persoanelor afiliate și a sediilor permanente ale acestora implicate în aceste tranzacții sau înțelegeri;
 4. descrierea metodei de calcul al prețurilor de transfer și argumentarea criteriilor de selecție a acesteia:
 - a) în cazul în care nu se folosesc metode tradiționale de determinare a prețurilor de transfer se va justifica această opțiune;
 - b) în toate cazurile în care nu se aplică metoda de comparare a prețurilor se va justifica această opțiune;
 5. descrierea altor condiții considerate ca fiind relevante pentru contribuabil.”
- rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că dosarul prețurilor de transfer nu a fost prezentat (anii 2010, 2013 și 2014), respectiv nu este complet (anii 2011 și 2012), documentele depuse în timpul inspecției fiscale, anterior arătate, neconținând informațiile enumerate la lit. A „**Informații despre grup**”, pct. 1-7 și respectiv la lit. B „**Informații despre contribuabil**”, pct. 1-5 din norma legală mai sus citată.

Considerentele care au determinat organele de inspecție fiscală să solicite dosarul prețurilor de transfer sunt, conform documentelor existente la dosarul cauzei, următoarele:

► în perioada verificată 01.01.2010 – 31.12.2014, petenta a desfășurat tranzacții cu persoane afiliate, astfel cum sunt definite la art. 7 alin. (1) pct. 21 din Legea nr. 571/2003, respectiv:

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

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Intre persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

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

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

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

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

► obiectul de activitate al petentei constă în livrarea de mărfuri (elemente de fixare constând în șuruburi, piulițe, șaibe etc.) achiziționate în totalitate de la firma X HUNGARY KFT, afiliat al petentei conform art. 7 alin. (1) pct. 21 din Legea nr. 571/2003.

► de la înființare (anul 2008) până la sfârșitul perioadei verificate (31.12.2014) petenta a înregistrat doar pierdere.

Ca o consecință a considerentelor de mai sus, solicitarea organelor de inspecție fiscală de prezentare dosarului prețurilor de transfer respectă în totalitate spiritul legii, respectiv cap. I „Principiul lungimii de braț” al Ghidului OECD de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, unde la definiția principiului lungimii de braț se stipulează:

„conditiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”, iar la paragraful 1.52 din Ghidul se precizează:

„1.52 Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiză specială a elementelor de prețuri de transfer. Desigur, companiile afiliate, la fel ca și companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorită costurilor masive de început, condițiilor economice nefavorabile, ineficienței, fie datorită altor motive economice legitime. Totusi, o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă

care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizeaza pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu.”

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse rezultă că este obligația autorităților fiscale ca în situația în care nu se prezintă dosarul prețurilor de transfer sau acesta se prezintă, dar este incomplet, este de a aplica dispozițiile art. 3 din Anexa 3 la OPANAF nr. 222/2008, care stipulează:

„ART. 3

Estimarea prețurilor de transfer prevăzută la art. 2 alin. 3 se va efectua astfel:

1. identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării;

2. tranzacțiile similare, conform pct. 1, având în vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care urmează a face obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării;

3. pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1.”

Conform celor prezentate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la estimarea prețurilor de transfer cu respectarea celor trei etape precizate la art. 3 din OPANAF nr. 222/2008, mai sus citat.

În ceea ce privește afirmațiile petentei din contestația formulată referitor la modul „defectuos” de estimare a totalității „cheltuielilor de exploatare, inclusiv cheltuielile care nu au nici o legătură cu tranzacțiile cu afiliații.”, aceste afirmații nu pot fi avute în considerare în soluționarea favorabilă a contestației pentru motivele mai jos enumerate:

- articolele pe care petenta își întemeiază susținerile sunt incidente în situația în care o societate care desfășoară tranzacții cu afiliații prezintă autorității fiscale dosarul prețurilor de transfer din proprie inițiativă sau la solicitarea expresă a organelor de inspecție fiscală, situație care așa cum s-a arătat și în cuprinsul prezentei nu corespunde situației petentei (de altfel și în cuprinsul contestației reprezentantul petentei recunoaște că nu a prezentat Dosarul Prețurilor de Transfer la termenele stabilite de organele de inspecție fiscală);

- susținerile petentei în ceea ce privește utilizarea metodei marjei nete, respectiv a indicatorului rentabilității vânzărilor sau rentabilității comerciale, nu pot fi luate în considerare în condițiile în care dreptul petentei de a utiliza o

anumită metodă și un anumit indicator, rezidă din întocmirea de către aceasta a dosarului prețurilor de transfer, conținând elementele prevăzute în mod expres la art. 1 a Anexei nr. 1 la Ordinul nr. 222/2008, act normativ la care și petenta face trimitere;

- mai mult ajustarea prin diminuarea cheltuielilor din exploatare în anii 2010 – 2014 efectuată de organele de inspecție fiscală a avut ca rațiune pierderea înregistrată de petentă de la data înființării până la sfârșitul perioadei verificate, în condițiile în care așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală au existat companii independente care au realizat profit;

- în vederea estimării cuantumului preturilor de transfer conform prevederilor art. 3 din Anexa nr. 3 la OPANAF nr. 222/2008, organele de inspecție fiscală au accesat baza de date ORBIS analiza efectuată având în vedere următoarele criterii de căutare:

- au fost incluse în eșantion companiile care apar ca fiind active;
- a fost selectată direct regiunea România;
- au fost selectate doar companiile care au ca obiect de activitate „comerț cu ridicata nespecializat” - cod CAEN 4690;

- au fost selectate societățile independente din punct de vedere al deținerii acțiunilor/părților sociale în capitalul social;

- au fost selectate companiile care nu dețin sedii secundare;

- deoarece S.C. X ROMÂNIA S.R.L. este inclusă în ORBIS în categoria companiilor mici, au fost selectate societățile din aceasta categorie (Small), care ar putea fi comparabile ca nivel de activitate comercială;

- au fost selectate companiile care au înregistrat profit în anii 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014, în conformitate cu paragraful 3.64 din Capitolul III – „Analiza de comparabilitate” din Ghidul OCDE conform căruia *”o companie independentă nu ar tolera activități generatoare de pierderi pe termen nelimitat decât în situația în care previzionează obținerea de profituri în viitor.(...).* Deținerea unor funcții simple sau suportarea unor riscuri minime nu ar trebui să genereze pierderi pentru o perioadă lungă de timp. Acest fapt nu înseamnă că tranzacțiile generatoare de pierderi nu pot fi niciodată comparabile.(...)” coroborat cu paragraful 3.65 din cadrul aceluiași capitol se stipulează că *”în general, o tranzacție necontrolată generatoare de pierderi ar trebui să fie însoțită de investigații suplimentare pentru a stabili dacă acestea sunt sau nu comparabile”*.

- au fost selectate societățile care au numărul de angajați între 5 și 10 ca și societatea verificată;

- au fost selectate companiile care dețin adresa web în vederea verificării firmelor care îndeplinesc criteriile prezentate mai sus.

- identificarea celor 3 (trei) firme rezultate din eșantionul de 47 firme, ca fiind „tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării” a avut în vedere riscul neîncasării contravalorii mărfurilor comercializate; din

verificarea bazei de date existentă la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat faptul că pe perioada verificată următoarele societăți comerciale prezintă clienți neîncasați:

- S.C. AC S.R.L.
- S.C. Gi S.R.L.
- S.C. FL S.R.L.

- atât S.C. Gi S.R.L., cât și S.C. FL S.R.L. distribuie aceeași marfă ca și petenta;

- compararea ratei rentabilității vânzărilor a petentei pe fiecare an în parte (situație prezentată în anexa nr. 5 la RIF) cu media aritmetică a valorii indicatorului calculat pentru cele trei firme (situație prezentată în anexa nr. 6 la RIF), determină concluzia că S.C. X ROMÂNIA S.R.L. nu are aceeași profitabilitate ca și companiile independente selectate;

- analizând datele rezultate în urma interogării bazei de date ORBIS (Anexa nr. 4 la RIF) rezultă că datele referitoare la cele 3 firme selectate (pozițiile 13, 22 și 39) se încadrează într-un interval intermediar, datele reprezentând rezultatele căutării cuprinse în tabele neconținând date extreme (marginale);

- argumentul petentei că s-a ajustat de către inspecția fiscală „totalul cheltuielilor de exploatare, ajustând și cheltuieli care nu au nicio legătură cu persoana afiliată” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei organele de inspecție fiscală au respectat *in integrum* normele legale incidente, modul în care petenta dorește să-i fie aplicată ajustarea fiind un mod propriu al acesteia, nereglementat de vreo normă legală opozabilă *erga omnes*. În situația în care petenta nu și-a îndeplinit obligația legală de a prezenta dosarul prețurilor de transfer, iar organele de inspecție fiscală au aplicat dispozițiile art.3 din Anexa 3 la Ordinul nr. 222/2008, pretențiile sale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației;

- situația pe care petenta încearcă să o demonstreze ca fiind „posibilă” nu are temei în nicio normă legală aplicabilă în situația dată; de altfel în motivarea contestației petenta nu prezintă vreun document justificativ de natura celor prevăzute în Codul de procedură fiscală, republicat, în cauză fiind astfel incident principiul general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*;

- în ceea ce privește afirmația petentei că organele de inspecție fiscală "*puteau sa folosească pentru calculul ratei rentabilității comerciale sau ratei rentabilității vânzărilor in funcție de marja comerciala după formula:*

$$RRC = \frac{MC}{CA} * 100,$$

unde : MC- marja comerciala

CA - cifra de afaceri "

învedereăm petentei faptul că metoda marjei nete implică și 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 compararea indicatorilor financiari de profit ai persoanelor afiliate și aceeași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

Ori, în cazul activității de distribuție (cum este cel al petentei), indicatorul adecvat este rata rentabilității comerciale (vânzărilor) date fiind importanța volumului vânzărilor pentru profitabilitate, pentru aceasta existând mai multe modalități de calcul.

Astfel, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că cea mai adecvată metoda pentru verificarea prețurilor de transfer este metoda marjei nete care 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, prevăzuta la art. 11, alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 29 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Capitolului III, lit. ii) „*Alte metode*” din Ghidul de Preturi de Transfer pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale.

Reiterăm petentei faptul că pe lângă normele legale precizate în alineatul precedent s-au avut în vedere și elementele prevăzute la pct. 32 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv: metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial, metoda pentru care sunt disponibile date comparabile, gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității, circumstanțele cazului individual, activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate, metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului și documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

În considerarea celor expuse mai sus rezultă că în cauză devine incident principiul general de drept „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”, respectiv acolo unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem, în contextul în care în cuprinsul actelor normative care reglementează în domeniul prețurilor de transfer nu este prevăzută situația ca în cazul în care un contribuabil nu-și îndeplinește obligația de a prezenta dosarul prețurilor de transfer sau îl prezintă incomplet să-i fie aplicabile dispozițiile art. 2 din Anexa 1 „*Dosarul prețurilor de transfer*” a Ordinului nr. 222/2008, ci așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei devin incidente și totodată obligatorii dispozițiile legale de la Anexa

3 „*PROCEDURA DE ESTIMARE a cuantumului prețurilor de transfer*” a Ordinului nr. 222/2008.

Se reține că principiul „*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” are ca rațiune împiedicarea adăugării la lege adică, în cazul în care legea nu precizează anumite drepturi sau obligații, aceste drepturi neprecizate de lege să nu fie pretinse de cel îndreptățit să aplice legea, organele de inspecție fiscală aplicând prevederile legale incidente speței fără ca prin măsurile dispuse să excedă legii.

Pe cale de consecință în considerarea principiului mai sus invocat rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal nu au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer rezultând o ajustare prin diminuarea cheltuielilor din exploatare înregistrate de petentă în perioada 2010 – 2014 în condițiile în care dispozițiile art. 1 din Anexa 3 la Ordinul nr. 222/2008 privind procedura de estimare a cuantumului prețurilor de transfer, cuprind dispoziții legale imperative care produc efecte *erga omnes*.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR ... /09.11.2015, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligația fiscală contestată reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.11.2015, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.11.2015, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /09.11.2014, au dispus următoarea măsură:

“1.1 Societatea nu va prelua în declarația de impozit pe profit cod 101 aferentă anului 2015, suma de ... lei reprezentând pierdere fiscală de recuperat în anii următori declarată la finele anului 2014 deoarece în urma verificării impozitului pe profit aferent perioadei 2010 – 2014, aceasta a fost recuperată integral de către organele de inspecție fiscală.”

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„1 Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

coroborat cu cele ale art.206 alin.2 din același act normativ:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul **Direcției Generale Regionale a**

Finanțelor Publice Timișoara are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.1.1 din Dispoziția de măsuri contestată nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale, ci măsura de preluare în declarația de impozit pe profit cod 101 aferentă anului 2015 a sumei de ... lei, se reține că **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”,

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, competența aparține Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.11.2015.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale ale art. 7 alin. (1) pct. 21, art.11 alin.2, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23, 24, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din Liniile Directoare OCDE, art. 3 din Anexa 3, art. 1 din Anexa 1 la OPANAF nr. 222/2008, paragraful 3.64, paragraful 3.65, paragraful 1.52 din

Ghidul OCDE, art.205, art. 206, art. 209, art. 213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza Referatului nr. 28/__.03.2016, se

D E C I D E :

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /09.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit aferent
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

- constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind soluționarea contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /09.11.2015, urmând ca Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în calitate de organ emitent al acesteia, să procedeze la soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile legii.

- prezenta decizie se comunică la:

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

- AJFP Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

....