

Persoana juridică afiliată: aspecte legale și jurisprudențiale în dreptul european și dreptul național

Affiliated legal entity: legal and jurisprudential issues in European law and national law

Marius Cosmin Macovei¹

Rezumat: Persoană afiliată reprezintă un avatar al persoanei juridice care a generat și în continuare generează diferite interpretări ale dispozițiilor legislației fiscale, din punct de vedere juridic și economic, din cauza relațiilor de natură subiectivă pe care le are cu alte persoane pe care le controlează în mod direct sau indirect. Acest ipostază este prevăzută în contextul prețurilor de transfer la care persoana juridică este obligată să își realizeze activitatea, respectiv vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii, atât față de persoanele afiliate, cât și față de persoane independente, atunci când își transferă veniturile impozabile între diverse state pentru optimizarea impozitului efectiv. Astfel, în prezenta lucrare vor fi expuse situațiile de afiliere ale persoanei juridice și procedura prețurilor de transfer din cadrul relației de afiliere.

Cuvinte-cheie: persoană juridică, persoană afiliată, drept european, drept fiscal, prețuri de transfer

Abstract: Affiliated entity represents an avatar of the legal entity that has generated and continues to generate different interpretations of the provisions of tax law, from a legal and economic point of view, due to the subjective nature of its relationship with other persons that it controls directly or indirectly. This situation is provided in the context of the transfer prices at which the legal person is obliged to carry out its activity, namely the sale of goods or the provision of services, both to affiliates and to independent persons, when transferring its taxable income between various states for optimizing the effective tax. Thus, in this paper will be exposed the affiliation situations of the legal entity and the procedure of transfer pricing within the affiliation relationship.

Keywords: legal entity, affiliated person, European law, tax law, transfer pricing

1. Aspecte introductive

Datorită structurii transnaționale, respectiv prezența societății-mamă într-un stat și a filialelor în mai multe alte state, companiile multinaționale ocupă un loc important în economia globală din prezent, dacă nu chiar esențial, fiind cele mai mare generatoare de venituri, automat și de impozite, considerate baza

¹ Consilier juridic, Asociația Profesională Colegiul Consilierilor Juridici Iași, e-mail: mariuscosminmacovei@gmail.com.

suveranității fiscale naționale.² Cu toate acestea însă, din cauza diferențelor de regimuri fiscale, apar și anumite situații ce necesită a fi soluționate.

O astfel de situație este reprezentată de relațiile comerciale dintre societățile din „interiorul” companiilor multinaționale, în special al prețurilor la care se efectuează tranzacții. Această situație este întreținută și de cadrul legislativ național și european, ce se poate considera ca având un caracter permisiv din punct de vedere comercial și fiscal în sensul relațiilor de natură economică dintre persoanele juridice, respectiv posibilitatea existenței acestor relații între persoanele juridice care au în componența organelor de conducere sau de control, în mod direct sau indirect, aceleași persoane sau sunt rude, precum sunt: companiile multinaționale – acestea au o societate-mamă și mai multe sucursale sau filiale, grupurile de societăți cu mai multe obiecte de activitate, societăți deținute de părinți și copiii lor. Între aceste societăți, legea nu prevede interdicția de a avea relații comerciale, ci de a le desfășura în anumite condiții în ce privește prețul bunurilor pe care le transferă sau serviciilor pe care le prestează.

De asemenea, datorită fenomenului de globalizare, reglementărilor diferite în materie fiscală în statele unde își au sediile sau filialele, unele cu fiscalitate mai mare, altele cu fiscalitate mai redusă, dar și a faptului că activitatea lor depășește granițele teritoriului unei singure țări, companiile multinaționale au posibilitatea să își maximizeze profiturile în țările cu regim fiscal mai relaxat și să le minimizeze în altele, unde regimul fiscal este mai sever, astfel încât impozitul pe care îl plătesc să fie cât mai mic raportat la veniturile obținute.

În aceste situații s-a prevăzut în legislație și o denumire pentru aceste societăți, care poate fi văzut ca un avatar prin care se poate identifica persoana juridică în cadrul juridic. Acest avatar poartă denumirea de persoană afiliată.

2. Persoana afiliată

Definiția persoanei juridice în ipostaza avatarului de persoană afiliată este prevăzută de dispozițiile art. 7 pct. 26 C. fisc.³ în trei situații, și anume: „*persoane afiliate – o persoană est afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin una dintre următoarele cazuri: (a)...; b) persoana 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 ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică; c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vor la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică; d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică*

² Ph. Malherbe, *Elemente de drept fiscal internațional*, control științific și revizie traducere de M. Buliga, M. Cotruț, R. Bufan, Editura Hamangiu, București, 2017, p. 108.

³ Legea nr. 227 din 2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. al României nr. 688, 10.09.2015.

dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale 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 ori dacă le controlează în mod efectiv.⁴

La nivel supranațional, persoana afiliată, denumită și întreprindere asociată, este reglementată în Convenția model OCDE⁵, în cuprinsul art. 9: „1. În cazul în care a) o întreprindere a unui Stat Contractant participă direct sau indirect la managementul, controlul sau capitalul unei întreprinderi din celălalt Stat Contractant, sau b) aceleași persoane participă direct sau indirect la managementul, controlul sau capitalul unei întreprinderi a unui Stat Contractant și al unei întreprinderi din celălalt Stat Contractant, și în ambele cazuri, între cele două întreprinderi, în relațiile lor comerciale sau financiare sunt stabilite sau impuse condiții care diferă de cele care ar fi stabilite între întreprinderi independente, atunci profiturile care, în absența condițiilor respective, ar fi fost obținute de una dintre întreprinderi, dar care, datorită acestor condiții, nu au fost obținute, pot fi incluse în profiturile acelei întreprinderi și impozitate în consecință. 2. În cazul în care un Stat Contractant include, în profiturile unei întreprinderi a acestui stat - și impozitează în consecință -, profiturile pentru care o întreprindere din celălalt Stat Contractant a fost supusă impozitării în Statul respectiv și profiturile astfel incluse sunt profituri care ar fi revenit întreprinderii din primul Stat menționat dacă condițiile stabilite între cele două întreprinderi independente, atunci celălalt Stat va efectua ajustarea corespunzătoare a sumei impozitului perceput în privința acestor profituri. Pentru determinarea acestor ajustări se vor lua în considerare și celelalte dispoziții ale prezentei Convenții și, dacă este necesar, autoritățile competente ale Statelor Contractante se vor consulta reciproc.”⁶

⁴ Conform normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal: (1) În scopul aplicării prevederilor art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, se consideră că o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere factual cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/personalul de conducere, are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceluiași administrator/personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul persoanei juridic vizate. Pentru justificarea controlului exercitat în mod efectiv sunt luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, drepturile atribuite prin acte: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii. (2) Prevederile art. 7 pct. 26 lit. d) din Codul fiscal stabilesc o relație de afiliere între două persoane juridice pentru cazul în care o persoană terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale 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.

⁵ Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (The Organization for Economic Co-operation and Development – OECD) este un forum unic prin care guvernele colaborează în încercarea de a face față provocărilor globalizării din punct de vedere economic, social și al mediului înconjurător.

⁶ Ph. Malherbe, *op. cit.*, p. 178.

Astfel, raportat la tema analizată în prezenta lucrare, vorbim despre stabilirea unor relații de afiliere între persoanele fizice și persoanele juridice și între persoanele juridice. Reglementarea acestei ipostaze a persoanei juridice, cea de persoană afiliată, este una foarte importantă întrucât datorită relațiilor speciale dintre ele, de natură majoritar subiectivă, se tinde spre diminuarea sarcinii fiscale asupra veniturilor pe care le obține și bunurilor pe care le dețin.⁷

În cazul relațiilor comerciale dintre acestea, prețurile pe care persoanele afiliate le practică în tranzacțiile reprezentate fie de transferurile de bunuri corporale sau necorporale, fie de prestare de servicii, fie operațiuni financiare sunt prețuri de transfer, prețuri care trebuie să fie practicate atât între persoanele afiliate cât și între persoanele juridice independente⁸. Prețurile de transfer trebuie să se facă conform principiului valorii de piață, de aceea mai poartă denumirea și de prețuri de piață. Potrivit art. 7 pct. 32 Cod fiscal, prețul de piață reprezintă „*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;*”

Esența principiului valorii de piață (*arm's length principle*) o reprezintă operația de comparație între termenii ce sunt agreeți în orice tranzacție comercială sau financiară dintre părțile afiliate și termenii care ar fi fost stabiliți cu persoane independente în condițiile unor tranzacții comerciale sau financiare asemănătoare, în împrejurări comparabile.⁹

Prețurile de transfer reprezintă, din punct de vedere juridic, ansamblul de legi și practici prin intermediul cărora statele garantează înregistrarea și impozitarea profitului obținut de companii din activitatea lor economică în țările de unde provine. Prevederea acestui concept (*s.n.*, prețuri de transfer) este una de mare importanță întrucât pot conduce la realizarea procesului denumit „erodarea bazei de impozitare și mutare a profiturilor” (*base erosion and profit shifting – BEPS*), și anume creșterea profitului în țările cu fiscalitate redusă și scăderea lui în cele cu fiscalitate ridicată¹⁰. Activități economice predominante sunt cele ce privesc bunuri ce nu au stare materială, precum serviciile de consultanță și management, transferul de tehnologii, brevete, *know-how*.¹¹

Controlul prețurilor de transfer este efectuat prin intermediul documentului denumit dosar de prețuri de transfer sau alte documente pentru respectarea principiului prețului de piață.

⁷ I. M. Costea, *Fiscalitate europeană*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 25; E. Duca, *Codul fiscal comentat și adnotat*, Colecția Coduri Adnotate, Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 24.

⁸ Prin companie independentă se înțelege compania care nu îndeplinește condițiile prevăzute de legislația fiscală pentru a fi considerate companii afiliate.

⁹ [Online] la <https://accace.ro/ghid-privind-preturile-de-transfer-ebook/>, accesat la data de 20.06.2022.

¹⁰ [Online] la <https://www.transferpricing.ro/vreau-sa-inteleg-preturile-de-transfer/ce-sunt-preturile-de-transfer>, accesat la data de 20.06.2022.

¹¹ I. M. Costea, *op. cit.*, p. 26.

Dosarul de prețuri de transfer constituie instrumentul principal prin care persoanele afiliate pot demonstra respectarea principiului prețului de piață în cazul tranzacțiilor pe care le efectuează între ele, în fața organelor fiscale.

Cadrul legal ce reglementează acest instrument și aspectele privind întocmirea, conținutul și condițiile de solicitare îl reprezintă O.M.F.P. nr. 442 din 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer¹². Acesta este întocmit de către contribuabil sau plătitor, cu respectarea următoarelor reguli: a) marii contribuabili ce au tranzacții a căror valori depășesc 200.000 EUR pentru tranzacții financiare, 250.000 EUR pentru tranzacții cu servicii și 350.000 EUR pentru tranzacții cu bunuri au obligația de a-l întocmi anual, până la depunerea declarației anuale pentru impozitul pe profit și trebuie prezentat în termen de 10 zile calendaristice de la data solicitării acestuia de către organele fiscale; b) marii contribuabili ce au tranzacții sub sau contribuabili mici și mijlocii ce au tranzacții peste următoarele praguri valorice: 50.000 EUR pentru tranzacții financiare, 50.000 EUR pentru tranzacții cu servicii și 100.000 EUR pentru tranzacții cu bunuri au obligația de întocmire la cererea și prezentat în termenul pe care autoritățile le acordă, care, de regulă, este între 30 și 60 de zile, ce poate fi prelungit o singură dată cu încă maxim 30 de zile; c) alte categorii de contribuabili au doar obligația de documentare a respectării principiului valorii de piață, dar nu prin a întocmi un dosar de prețuri de transfer.¹³

În acest context, tranzacțiile dintre persoanele afiliate trebuie să fie realizate în conformitate cu dispozițiile art. 8 din OPANAF nr. 442/2016, respectiv: *„Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultate/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi: 1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional; 2. disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documente justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer; 3. Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente; 4. Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme; 5. La stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare; 6. Dacă valoarea mediană nu*

¹² O.M.F.P. nr. 442/2016, publicat în M. Of. al României nr. 74, 02.02.2016.

¹³ [Online] la https://www.transferpricing.ro/pdf/TPS_newsletter_RO.pdf, accesat la data de 20.06.2022.

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.”

În completarea acestor dispoziții în Codul fiscal sunt menționate prevederi speciale de aplicare a acestuia și anume art. 11 alin. (4), ce dispune cu privire la ajustarea sau estimarea prețurilor de transfer, în cazul în care acestea nu îndeplinesc condițiile anterior enunțate. Astfel, dacă persoanele afiliate nu respectă în tranzacțiile pe care le desfășoară principiul valorii de piață ori dacă nu au pus la dispoziție documentele necesare, organele fiscale au posibilitatea de a ajusta sau de a estima prețurile pentru a le aduce la nivelul valorilor centrale, adică ale medianei.

În vederea stabilirii valori prețului de piață, se utilizează, raportat la tranzacțiile dintre persoanele efectuate, metoda potrivită sau metodele potrivite dintre următoarele, prevăzută de același art. 11 alin. (4) C. fisc.: „*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 directe 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.”*

Aceste metode de analiză reprezintă tehnici prin care se identifică măsura în care tranzacțiile dintre persoanele afiliate respectă principiul prețului de piață. Din punct de vedere practic, cele cinci metode enunțate se împart în două categorii: 1) metode tradiționale: metoda comparării prețurilor, metoda cost plus și metoda prețului de revânzare; 2) metode tranzacționale: metoda marjei nete, metoda împărțirii profitului. Fiecare dintre acestea sunt aplicabile în anumite domenii și analizează aspecte specifice.¹⁴

a) Metoda comparării prețurilor presupune operațiunea de comparare a prețurilor din tranzacțiile dintre persoanele afiliate cu prețurile utilizate în tranzacțiile cu persoanele independente. Se utilizează, de regulă, în tranzacțiile financiare, tranzacțiile cu active corporale și necorporale (închiriere, licențiere).

b) Metoda cost plus „*se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului*”¹⁵. Se aplică în tranzacțiile cu produse finite, prestări de servicii, care nu au valoare adăugată mare.

c) Metoda prețului de revânzare – prin această metodă, prețul de transfer este determinat prin scăderea cheltuielilor de distribuție și a profitului aferent (ambele reprezintă marja brută) din prețul de revânzare al produsului. Este utilizată, în principal, în tranzacțiile cu mărfuri (distribuitori de produse)

d) Metoda marjei nete presupune calcularea marjei nete a profitului, pe care o persoană juridică a obținut-o în urma unor tranzacții cu persoane afiliate și efectuarea operațiunii de estimare a acestei marje pe baza rezultatului ce s-a

¹⁴ [Online] la <https://www.transferpricing.ro/28-romanian/vreau-sa-inteleg-preturile-de-transfer/204-preturile-de-transfer-pe-intelesul-tuturor-partea-2>, accesat la data de 20.06.2022.

¹⁵ *Norme metodologice de aplicare a Codului Fiscal*, Editura Monitorul Oficial, București, 2016, p. 16.

obținut în tranzacții cu persoane independente. Este folosită în tranzacțiile din toate categoriile de activități, în special în cele care au funcții considerabil diferite.

e) Metoda împărțirii profitului constă în a estima ce profit s-a obținut din tranzacțiile cu persoanele afiliate și împărțirea lui între acestea, în mod proporțional cu profitul ce a fi fost obținut din tranzacțiile cu persoane independente. De regulă, este utilizată în tranzacțiile cu activități interconectate, ce nu pot fi analizate separat.

Nerespectarea dispozițiilor legale privind întocmirea dosarului de prețuri de transfer sau a documentelor privind respectarea principiului preț de piață atrage sancțiuni contravenționale, respectiv amenda, ce are o valoare între 2.000 și 3.500 de lei pentru contribuabilii mici, și între 12.000 și 14.000 de lei pentru contribuabilii mijlocii și mari.¹⁶

3. Aspecte jurisprudențiale

O decizie care evocă în mod clar cum au loc relațiile dintre persoanele afiliate și cum are loc procedura prețurilor este decizia ÎCCJ nr. 3343 din 2020.¹⁷

La data de 26.04.2016, Curtea de Apel București – Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, a fost investită cu o cerere de chemare în judecată prin care S.C. PJ S.R.L., în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Covasna-Inspecția Fiscală și Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București, „a solicitat anularea Deciziei de impunere nr. x din data de 30.12.2015, a Raportului de inspecție fiscală nr. x/30.12.2015 și a Procesului-verbal din data de 15.12.2015, cu consecința anulării obligațiilor suplimentare de plată stabilite, ce constau în: 1) impozit pe profit suplimentar în suma de 479.728 RON și obligații accesorii (majorări de întârziere și penalități) în sumă totală de 146.894 RON; 2) TVA suplimentară în suma de 997.159 RON și obligații accesorii (majorări de întârziere și penalități) în sumă totală de 347.639 RON; 3) impozit dividende persoane fizice, în sumă de 651.336 RON și obligații accesorii (majorări de întârziere și penalități) în sumă totală de 223.073 RON; 4) orice alte penalități de întârziere din Lista debitelor suplimentare (Anexa la decizia de impunere atacată).”, și în contradictoriu cu Agenției Naționale de Administrare Fiscală-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București „anularea atât a Deciziei de impunere nr. x din 30.12.2015, a Raportului de inspecție fiscală nr. x/30.12.2015 și a Procesului-verbal din data de 15.12.2015, acte întocmite de ANAF-DGRFP Brașov, AȚFP Covasna-Activitatea de Inspecție Fiscală, cât și a Deciziei nr. 548/31.08.2016 emise de DGRFP București.”

¹⁶ [Online] la <https://www.transferpricing.ro/vreau-dosarul-preturilor-de-transfer/catma-costa-sa-nu-fac-un-dosar>, accesat la data de 20.06.2022

¹⁷ Î.C.C.J., cont. admin. fisc., dec. nr. 3343/2020, [Online] la <https://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=174105#highli>, accesat la data de 20.06.2022.

Acele administrative ale organelor fiscale au fost emise în urma unei inspecții fiscale. Organele de inspecție au constatat următoarele: o societate comercială a vândut patru mijloace de transport de lux și un utilaj către persoane afiliate la un preț cu mult inferior față de prețul de achiziție, astfel: 1) un autoturism marca A, achiziționat în anul 2008 cu prețul de 327.693 a fost vândut în anul 2013 către soția asociatului unic contra sumei de 806 lei plus 194 de lei, taxă pe valoare adăugată; 2) un autoturism marca B cumpărat în anul 2010 cu suma de 396.070 a fost vândut tot soției asociatului unic cu suma de 1240 de lei, inclusiv TVA, în anul 2014; 3) o furgonetă marca C cu 9 locuri, achiziționată în leasing în 2007, a fost vândută soției asociatului unic contra sumei de 130 de lei, inclusiv TVA; 4) o furgonetă marca D, cumpărată în anul 2012, în leasing, la prețul de 58.782 de lei și vândută fiului asociatului unic în anul 2014 cu suma de 7.440 de lei, valoarea amortizată fiind de 23.278 de lei, iar cea neamortizată de 35.514 de lei; 5) utilaj buldoexcavator, cumpărat de societate în anul 2010, cu suma de 258.951 de lei și vândut către o societate al cărei administrator este asociatul unic al societății vânzătoare.

În motivarea de fapt a cererii, *„reclamanta intimată a criticat metoda aleasă de organul fiscal pentru determinarea prețului de transfer în privința tranzacțiilor efectuate între persoanele afiliate, arătând, atât în cursul procedurii administrative cât și în fața primei instanțe, că prețurile publicate pe site-urile de specialitate nu pot constitui un reper pentru evaluarea bunurilor mobile corporale înstrăinate, din moment ce sunt pur orientative și negociabile, neexistând, totodată, posibilitatea unei comparații reale, din moment ce nu sunt cunoscute toate criteriile esențiale pentru aprecierea valorii vehiculelor (uzura, dotări, numărul foștilor proprietari, etc).”*

Soluția dată de instanța de fond a fost admiterea în parte a cererii de chemare în judecată, respectiv anularea parțială a: *„Decizia de soluționare a contestației nr. 548/31.08.2016, Decizia de impunere nr. x/30.12.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. x/30.12.2015, în ceea ce privește modul de calcul al obligațiilor fiscale suplimentare aferente înstrăinării vehiculelor (4 autoturisme-x și 1 utilaj-buldoexcavator x)”*.

Instanța de fond a constatat că vânzarea bunurilor s-a realizat către persoane afiliate societății, prin asociatul unic și administrator. Totodată, instanța de fond a reținut că tranzacțiile efectuate între persoane afiliate trebuie să se facă prin raportare la tranzacții cu persoane independente.

În cauză s-a dispus efectuare unei expertize contabile cu privire la bunurile vândute. Expertul a solicitat organelor de inspecție fiscală *„documentația care a stat la baza stabilirii sumelor suplimentare aferente valorii de vânzare pentru cele 5 mijloace fixe, din care să reiasă caracteristicile avute în vedere de inspectorii fiscali pentru fiecare mijloc fix în parte.”*. Concluziile expertului, pe care s-a bazat și soluția instanței de fond, au fost că *„expertiza nu a identificat o prevedere legală imperativă pentru contribuabil, de a întocmi un raport de evaluare înaintea vânzării de bunuri, coroborat cu faptul că expertului contabil desemnat F. nu i-au fost puse la dispoziție de către reprezentanții ANAF documentele/înscrisurile care au stat la baza stabilirii valorilor suplimentare pentru operațiunile de vânzare ale celor 5 mijloace fixe, expertul numit nu poate formula un răspuns concret, bazat pe documente.”*

Soluția pronunțată de instanța de fond a fost atacată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Covasna în nume propriu și în numele Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov cu recurs, soluționat de către instanța de control judiciar, respectiv Înalta Curte de Casație și Justiție. Aceasta a statuat că „*algoritmul utilizat de organele fiscale pentru estimarea prețului de transfer este media aritmetică a valorilor prețurilor practicate pe piața relevantă pentru autovehicul similare (...)*”. Totodată, „*nimic nu a împiedicat societatea reclamantă să depună, în cursul inspecției fiscale sau în fața primei instanțe, dovezi din care să rezulte că valoarea de piață a bunurilor înstrăinate este rezonabil apropiată de cea practică de societatea reclamantă cu prilejul vânzării către persoanele afiliate*”. Astfel, „*Odată constatat în cauză caracterul neobișnuit de scăzut al prețurilor practicate în cadrul tranzacțiilor încheiate de reclamantă cu persoane afiliate, concluzie ce nu necesită nicio altă probă suplimentară(ex. pentru două din autoturismele premium cu o vechime de aprox. 4 ani fiind practicat un preț de sub 1% din valoarea de achiziție) se naște în sarcina reclamantei intime obligația de a justifica prețurile astfel stabilite, chiar dacă tranzacțiile nu s-ar fi încheiat cu persoane afiliate*”.

Așadar, instanța de control judiciar a constatat că instanța de fond a procedat în mod greșit la soluționarea cererii de chemare în judecată în sensul anulării deciziei de impunere contestate pentru că „*organul fiscal nu ar fi justificat reperatele avute în vedere pentru stabilirea valorii mediane în privința prețurilor de transfer, în condițiile în care reclamanta intimată nu a administrat nicio dovadă care să ateste că prețurile practicate în cele cinci tranzacții cu bunuri mobile corporale respectă principiul valorii de piață.*”, astfel că a admis recursul formulat de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Covasna în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov și a respins în totalitate cererea de chemare în judecată a S.C. PJ S.R.L.

Referințe

- Costea I. M., *Fiscalitate europeană*, Editura Hamangiu, București, 2016
Duca E., *Codul fiscal comentat și adnotat*, Colecția Coduri Adnotate, Editura Universul Juridic, București, 2021
Malherbe Ph., *Elemente de drept fiscal internațional*, control științific și revizie traducere de M. Buliga, M. Cotruș, R. Bufan, Editura Hamangiu, București, 2017

