

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 688 din 20 august 2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. ...S.R.L.
din

Cu adresa nr..... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Inspecție Fiscală** a înaintat **dosarul contestației** formulate de **S.C. ...S.R.L.** din comuna Filipeștii de Târg, județul ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... de reprezentanți ai A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

S.C. ...S.R.L. are domiciliul fiscal în comuna, este înregistrată la O.R.C. sub nr.... și deține codul unic de înregistrare nr..... cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei din care:

-suma de ... lei reprezintă impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.....

-suma de ... lei reprezintă diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate stabilită de organele de control prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr......

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - **TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale**, respectiv actele administrative fiscale contestate au fost comunicate societății în data de ..., iar contestația a fost depusă în data de 12.03.2018.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] CONTESTAȚIE

Împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

-Decizia de impunere nr.... privind stabilirea obligațiilor fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina noastră, pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016, suma de ... lei;

-Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr...;

-Raportul de inspecție fiscală nr...., încheiat de [...]

Solicitându-vă administrarea acesteia și anularea actelor sus menționate, pentru următoarele:

MOTIVE:[...]

Astfel,

1.Referitor la întinderea perioadei supuse verificării și efectele depășirii acesteia nemotivat:

Inspecția fiscală putea verifica creanțe fiscale născute în ultimii 3 (trei) ani anteriori datei de 04.12.2014. Depășirea acestei perioade se poate face numai în baza unei motivări raționale, exprese și anterioare începutului procedurilor privind extinderea în timp a verificărilor. Această extindere a verificărilor în timp dincolo de ultimii trei ani fiscali are, din punct de vedere al intermedierei principal juridice, un caracter sancționar al conduitei contribuabilului. În condițiile în care, la data începutului procedurii inspecției fiscale nu erau întrunite condițiile impuse imperativ de lege pentru o verificare extinsă, actele făcute contrar acestor norme imperative trebuie lipsite de efecte, calea fiind constatarea nulității lor. Altfel spus, inspecția fiscală a unor creanțe fiscale născute anterior anului fiscal 2014, în lipsa îndeplinirii unor cerințe ale legii și prin nerespectarea unor norme imperative ale legii. [...]

Din dreptul contribuabilului să fie informat privind situația sa fiscală anterior inspecției fiscale, precum și din obligația organului de control de a-și motiva decizia de a extinde controlul pentru creanțe fiscale născute dincolo de limita a trei ani fiscali prin indicarea unor indicii privind conduita nelegală a contribuabilului rezultă – în ipoteza

oricăror probe și intermeieri scrise comunicate nouă în calitate de contribuabil de bună credință – caracterul nelegal al inspecției fiscale.[...]

II. Va solicităm sa constatați ca la data inspecției fiscale intervenise prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, în temeiul art.110 alin.1 și alin.2 din Lg nr.207/2015, în sensul ca organul fiscal poate stabili obligații fiscale într-un termen de 5 ani, termen ce începe să curgă de la data de 01 iulie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, astfel încât pentru taxe și impozite aferente anului 2011 termenul de prescripție începe să curgă la data de 01 iulie 2012 și se încheie la data de 01 iulie 2014, termen pe care-l considerăm depășit în momentul de față.[...]

III. Pe fondul cauzei va rugăm să rețineți următoarele:

III.1 Raportat la relațiile comerciale cu persoanele afiliate, situație față de care organul fiscal a procedat la ajustarea atât a veniturilor cât și a cheltuielilor, pornind de la consultarea unei baze de date ORBIS. Însă această consultare a avut ca și termen de comparație 5 societăți comerciale cu obiect de activitate comerț cu ridicata al deșeurilor însă subscrisa societate a comercializat o gamă diversă de produse, ca atare elementele de comparative nu sunt tocmai relevante.

Pe de altă parte, veniturile realizate din relația cu persoanele afiliate nu au avut la bază numai activități de comerț ci și activități de prestări servicii, situație ce nu a fost luată în calcul de organul fiscal, în sensul ca a ajustat aceste venituri ca și când acestea erau realizate din activități comerciale [...]

Mai mult decât atât, s-a procedat la ajustarea cheltuielilor cu chiria deși față de această situație nu s-a ținut cont de prețul de piață al zonei dovedit cu înscrisuri ce emana chiar de la autorități publice, în speță ..., ce a stabilit prin Hotărâre de consiliu local nivelul chiriei terenului în zonă.

III.2 De asemenea, conform art.113 alin.(2) lit. i) din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală are obligația stabilirii corecte a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor. [...]

Având în vedere că în ianuarie 2016 – tranzacția privind vânzarea unui autoturism ... cu factura nr. .. declarată și înregistrată în evidența contabilă prin nota contabilă nr...., iar descărcarea gestiunii mijloacelor de transport prin nota contabilă ... – va comunica faptul că a fost înregistrată o eroare materială, în sensul că a fost folosit contul 6581 Cheltuieli nedeductibile – în loc de 6583 Cheltuieli privind activele cedate. Astfel a fost majorat în mod eronat baza impozabilă cu suma de ... lei, această sumă fiind declarată și în Declarația 101 aferentă anului 2016 ca o cheltuială nedeductibilă .[...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..... emis de A.J.F.P. ... –Inspecție Fiscală la S.C. ...S.R.L. din comuna, județul ..., în baza căruia au fost emise Decizia de impunere nr.F-... și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-..., s-au stabilit următoarele:

"[...]Referitor la impozitul pe profit

Verificarea legalității modului de determinare, evidențiere și raportare a impozitului pe profit a vizat perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 și s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, modificata si completata, H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 .

Anul 2011

În anul 2011, conform declarației cod 101 întocmită la 31.12.2011 și situației financiare anuale, societatea înregistrează o pierdere contabilă și fiscală în suma de ... lei calculată ca diferență între venituri în suma de ... lei și cheltuieli în suma de ... lei.[...]

Veniturile provin din vânzare de material tubular (teava de diferite dimensiuni) către beneficiari înregistrați în scopuri de TVA în România.

La control au fost verificate prin sondaj documentele justificative aferente veniturilor și cheltuielilor cu pondere în contul de profit și pierdere, respectiv documentele de aprovizionare cu marfuri, documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu chiria, documentele de achiziții ale prestațiilor de servicii aferente lunilor martie, iunie, septembrie și decembrie 2011, facturile de livrare marfa.

Intrucât în perioada verificată societatea a înregistrat tranzacții cu persoane afiliate (detaliat la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustări în plus cu suma de ... lei a veniturilor din vânzarea de marfa (teava de diferite dimensiuni) facturate către partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. și ajustări în minus cu suma de ... lei a cheltuielilor cu marfa înregistrate de la partenerii afiliați, având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Modul de determinare al ajustărilor veniturilor și cheltuielilor se regăsește detaliat la capitolul „Dosarul preturilor de transfer” din prezentul raport de inspecție fiscală.

La control, pentru anul fiscal 2011 organele de inspecție au stabilit un profit impozabil în suma de ... lei, prin influențarea pierderii fiscale în suma de ... lei stabilite de societate cu veniturile și cheltuielile ajustate (anexa nr. 2). Prin aplicarea cotei de 16% prevăzută la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare asupra bazei impozabile determinate la control a rezultat un impozit pe profit în suma de ... lei (anexa nr. 2).

Anul 2012

In anul 2012, conform declaratiei cod 101 intocmita la 31.12.2012 si situatiei financiare anuale, societatea inregistreaza o pierdere contabila si fiscala in suma de ... lei calculata ca diferenta intre venituri in suma de ... lei si cheltuieli in suma de ... lei [...]

Veniturile provin din vanzare de material tubular (teava de diferite dimensiuni) catre beneficiari inregistrati in scopuri de TVA in Romania. La control au fost verificate prin sondaj documentele justificative aferente veniturilor si cheltuielilor cu pondere in contul de profit si pierdere, respectiv documentele de aprovizionare cu marfuri, documentele care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor cu chiria, documentele de achizitii ale prestarilor de servicii aferente lunilor martie, iunie, septembrie si decembrie 2012, facturile de livrare marfa.

Pentru anul fiscal 2012, conform Declaratiei privind impozitul pe profit cod 101, societatea verificata a stabilit o pierdere fiscala in suma de ... lei si cumulata, o pierdere fiscala in suma de ... lei.

In perioada verificata societatea a inregistrat tranzactii cu persoane afiliate, tranzactii ce s-au derulat cu respectarea principiului valorii de piata, rata rentabilitatii costurilor inregistrata de societate la nivelul anului 2012 fiind in cuantum de -1%, peste cuartila inferioara a intervalului de piata de -2,06% rezultata urmare interogarii bazei de date ORBIS, astfel ca nu se impun ajustari.

Urmare verificarii efectuate, la nivelul anului 2012 nu au fost constatate deficiente care sa modifice rezultatul fiscal obtinut de societate, dar avand in vedere constatările aferente perioadei anterioare, pierderea fiscala ramasa de recuperat in anii urmasori este in suma de ... lei.

Anul 2013

In anul 2013, conform declaratiei cod 101 intocmita la 31.12.2013 si situatiei financiare anuale, societatea inregistreaza un profit contabil in suma de ... lei calculat ca diferenta intre veniturile in suma de ... si cheltuieli in suma de ... lei. Profitul contabil a fost influentat cu pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de ... lei rezultand astfel o pierdere fiscala in suma de ... lei.

La control au fost verificate prin sondaj documentele justificative aferente veniturilor si cheltuielilor cu pondere in contul de profit si pierdere, respectiv documentele de aprovizionare cu marfuri, documentele care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor cu chiria, documentele de achizitii ale prestarilor de servicii aferente lunilor martie, iunie, septembrie si decembrie 2013, facturile de livrare marfa, prestari servicii etc.

In perioada verificata societatea a inregistrat tranzactii cu persoane afiliate, tranzactii ce s-au derulat cu respectarea principiului valorii de piata, rata rentabilitatii costurilor inregistrata de societate la nivelul anului 2013 fiind in cuantum de 16,24%, peste cuartila superioara a intervalului de piata de 7,94% rezultata urmare interogarii bazei de date ORBIS, astfel ca nu se impun ajustari.

Urmare verificarii efectuate, la nivelul anului 2013 nu au fost constatate deficiente care sa modifice rezultatul fiscal obtinut de societate, dar avand in vedere constatările aferente perioadei anterioare, in sensul ca pierderea fiscala ramasa de recuperat in anii urmasori este in suma de ... lei, pentru anul 2013 a fost stabilit un profit impozabil de ... lei.

Prin aplicarea cotei de 16% prevazuta la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare asupra bazei impozabile determinate la control a rezultat un impozit pe profit in suma de ... lei (anexa nr. 2).

Anul 2014

In anul 2014, conform declaratiei cod 101 intocmita la 31.12.2014, societatea inregistreaza o pierdere contabila in suma de ... lei, care influentata cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal stabilite de societate in suma de ... lei a condus la o pierdere fiscala in valoare de ... lei. Avand in vedere pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de ... lei, a rezultat o pierdere fiscala in suma de ... lei. (anexa nr. 1)

La control au fost verificate prin sondaj documentele justificative aferente veniturilor si cheltuielilor cu pondere in contul de profit si pierdere, respectiv documentele de aprovizionare cu marfuri, documentele care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor cu chiria, documentele de achizitii ale prestarilor de servicii aferente lunilor martie, iunie, septembrie si decembrie 2014, facturile de livrare marfa, prestari servicii etc.

Intrucat in perioada verificata societatea a inregistrat tranzactii cu persoane afiliate (detaliate la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustari in plus cu suma de ... lei a veniturilor din vanzarea de marfa (teava diferite dimensiuni) facturate catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. si ajustari in minus cu suma de ... lei a cheltuielilor cu marfa si cu chiria inregistrate de la partenerii afiliati, avand in vedere prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Modul de determinare al ajustarilor veniturilor si cheltuielilor se regaseste detaliat la capitolul „Dosarul preturilor de transfer” din prezentul raport de inspectie fiscala.

La control, pentru anul fiscal 2014 organele de inspectie au stabilit un profit impozabil in suma de ... lei, prin influentarea pierderii fiscale in suma de ... lei stabilita de societate cu veniturile si cheltuielile ajustate (anexa nr. 2).

Prin aplicarea cotei de 16% prevazuta la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare asupra bazei impozabile determinate la control a rezultat un impozit pe profit in suma de ... lei (anexa nr. 2).

Anul 2015

In anul 2015, conform declaratiei cod 101 intocmita la 31.12.2015, societatea inregistreaza o pierdere contabila in sumade ..., calculata ca diferenta intre veniturile in suma de ... lei si cheltuieli in suma de ... lei.

Pierderea contabila a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de ..., rezultand pentru anul 2015 o pierdere fiscala de ... lei. Avand in vedere pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de .. lei , a rezultat la sfarsitul perioadei o pierdere fiscala in suma de ... lei.

La control au fost verificate prin sondaj documentele justificative aferente veniturilor si cheltuielilor cu pondere in contul de profit si pierdere, respectiv documentele de aprovizionare cu marfuri, documentele care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor cu chiria, documentele de achizitii ale prestarilor de servicii aferente lunilor martie, iunie, septembrie si decembrie 2015, facturile de livrare marfa, prestari servicii etc.

Intrucat in perioada verificata societatea a inregistrat tranzactii cu persoane afiliate (detaliate la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustari in plus cu suma de ... lei a veniturilor din vanzarea de marfa (teava diferite dimensiuni) si din inchirierea utilajelor facturate catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. si ajustari in minus cu suma de ... lei a cheltuielilor cu marfa si cu chiria inregistrate de la partenerii afiliati, avand in vedere prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Modul de determinare al ajustarilor veniturilor si cheltuielilor se regaseste detaliat la capitolul „Dosarul preturilor de transfer” din prezentul raport de inspectie fiscala.

La control, pentru anul fiscal 2015 organele de inspectie au stabilit un profit impozabil in suma de ... lei, prin influentarea pierderii fiscale in suma de ... lei stabilita de societate cu veniturile si cheltuielile ajustate (anexa nr.2).

Prin aplicarea cotei de 16% prevazuta la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare asupra bazei impozabile determinate la control a rezultat un impozit pe profit in suma de ... lei (anexa nr. 2).

Anul 2016

In anul 2016, conform declaratiei cod 101 intocmita la 31.12.2016, societatea inregistreaza o pierdere contabila in suma de ... lei calculata ca diferenta intre veniturile in suma ... lei si cheltuieli in suma de ... lei.

Pierdere contabila a fost influentata cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de .. lei, rezultand un profit impozabil in suma de ... lei, dar tinand cont pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti in suma de ... lei, a rezultat o pierdere fiscala cumulata in suma de ...

La control au fost verificate prin sondaj documentele justificative aferente veniturilor si cheltuielilor cu pondere in contul de profit si pierdere, respectiv documentele de aprovizionare cu marfuri, documentele care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor cu chiria, documentele de achizitii ale prestarilor de servicii aferente lunilor martie, iunie, septembrie si decembrie 2016, facturile de livrare marfa, prestari servicii etc.

Intrucat in perioada verificata societatea a inregistrat tranzactii cu persoane afiliate (detaliate la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustari in plus cu suma de ... lei a veniturilor din vanzarea de marfa (teava diferite dimensiuni) facturate catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. avand in vedere prevederile art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, din punct de vedere al cheltuielilor inregistrate de la partenerul afiliat societatea verificata inregistrand o rata a rentabilitatii costurilor de 2,15% peste cuartila inferioara data de intervalul de piata.

Modul de determinare al ajustarilor veniturilor si cheltuielilor se regaseste detaliat la capitolul „Dosarul preturilor de transfer” din prezentul raport de inspectie fiscala.

La control, pentru anul fiscal 2016 organele de inspectie au stabilit un profit impozabil in suma de ... lei, suplimentar cu ... lei fata de profitul impozabil stabilit de S.C. ...S.R.L. ce a fost influentat cu veniturile in plus in relatia cu partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. (anexa nr. 2).

Prin aplicarea cotei de 16% prevazuta la art. 17 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare asupra bazei impozabile determinate la control a rezultat un impozit pe profit in suma de ... lei (anexa nr. 2).

Concluzionand, constatările organelor de inspectie fiscala s-au concretizat in:

- impozit pe profit suplimentar de plata in suma de ... lei;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei. [...]

DOSARUL PRETURILOR DE TRANSFER

Conform declaratiei pe propria raspundere data de administratorul si asociatul unic al societatii, doamna ..., precum si pe baza documentelor de evidenta contabila, a rezultat ca, in perioada 2011 - 2016, S.C. ...S.R.L. a derulat tranzactii cu persoane afiliate, asa cum sunt definite de art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si art. 7 pct. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

Afiliiere directa cu:

-S.C. ... S.R.L. - RO ..., avand in vedere ca doamna ..., asociatul unic al S.C. ...

- S.C. ... S.R.L. – RO, avand in vedere ca in perioada in care cele doua societati au derulat tranzactii, respectiv anul 2011, doamna ... detinea 25% din capitalul social al S.C. ... S.R.L.

... (CNP ...), sotul doamnei ..., avand in vedere ca in contabilitatea S.C. ...S.R.L. au fost evidentiata cheltuieli cu chiriile de la persoana fizica ...

In perioada 2011 - 2016, S.C. ...S.R.L. a derulat tranzactii cu parti afiliate, peste pragurile de semnificatie mai sus prezentate, dupa cum urmeaza:

1) Tranzactiile derulate de S.C. ...S.R.L. cu S.C. ... S.R.L. CUI ...

In perioada 2011 – 2016, S.C. ... S.R.L. CUI ... a avut calitatea atat de furnizor cat si client. S.C. ...S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila achizitii in suma de ... lei reprezentand marfa (material tubular, teava de diferite dimensiuni) si ... lei achizitii de prestari servicii (transport marfa), in baza facturilor emise de S.C. ... S.R.L. CUI ..., astfel (anexa nr. 3):

- In anul 2011 au fost evidentiata in debitul contului contabil 371 “Marfuri”, achizitii de marfa (teava, tablou electric, intrerupator) in suma de ...lei, din care au fost date in consum marfuri in valoare de ... lei reprezentand 34,82% din total cheltuieli de exploatare in suma de ... lei;

- In anul 2012 au fost evidentiata in debitul contului 371 "Marfuri", achizitii de marfa (teava de diferite dimensiuni) in suma de ... lei. In acest an fiscal au fost date in consum marfuri achizitionate de la partenerul afiliat in suma de ... lei baza impozabila reprezentand 66,14% din total cheltuieli de exploatare in suma de ... lei;

- In anul 2013 au fost evidentiata in debitul contului contabil 371 "Marfuri", achizitii de marfa (teava de diferite dimensiuni) in suma de .. lei. In acest an au fost date in consum marfuri achizitionate de la partenerul afiliat in valoare de .. lei baza impozabila reprezentand 44,93% din total cheltuieli de exploatare in suma de ... lei;

Mentionam ca in anul 2013 a fost achizitionat si un buldoexcavator caterpillar 428E in valoare de ... baza impozabila, evidentiata in contul contabil 213.3 "Mijloace de transport", necesar desfasurarii activitatii.

- In anul 2014 au fost evidentiata in debitul contului contabil 371 "Marfuri", achizitii de marfa (teava de diferite dimensiuni) in suma de ... lei baza impozabila. In aceasta perioada au fost date in consum marfuri achizitionate de la partenerul afiliat in suma de ... lei reprezentand 21,41% din total cheltuieli de exploatare in suma de ... lei;

- In anul 2015 au fost evidentiata in debitul contului contabil 371 "Marfuri", achizitii de marfa (teava de diferite dimensiuni) in suma de ... lei baza impozabila. In aceasta perioada au fost date in consum marfuri achizitioante de la partenerul afiliat in valoare de ... lei reprezentand 17,13% din total cheltuieli de exploatare in suma de ... lei;

- In anul 2016 au fost evidentiata in debitul contului contabil 371 "Marfuri", achizitii de marfa (teava de diferite dimensiuni) in suma de ... lei baza impozabila. In aceasta perioada au fost date in consum marfuri achizitioante de la partenerul afiliat in valoare de .. lei reprezentand 23,73% din total cheltuieli de exploatare in suma de ... lei.

Situatia defalcata pe luni, ani, cantitate si pret este prezentata in anexa nr.3 la prezentul raport de inspectie fiscala.

S.C. ...S.R.L. a emis catre S.C. ... S.R.L. CUI ... facturi in suma de ... lei reprezentand contravaloare marfa (material tubular, teava de diferite dimensiuni) si servicii prestate defalcate pe ani astfel:

- ... lei baza impozabila, reprezentand marfa vanduta (teava de diferite dimensiuni) in anul 2011, in procent de 43,78% in totalul veniturilor din exploatare aferente anului 2011 in suma de ... lei;

- ... lei baza impozabila, reprezentand marfa vanduta (teava de diferite dimensiuni) in anul 2012, in procent de 33,75% in totalul veniturilor din exploatare aferente anului 2012 in suma de ...;

- ...36 lei baza impozabila, reprezentand marfa vanduta (teava de diferite dimensiuni) in anul 2013, in procent de 16,11% in totalul veniturilor din exploatare aferente anului 2013 in suma de ...

- ... lei baza impozabila reprezentand servicii prestate - punere la dispozitie de utilaje (buldoexcavator) conform contract nr.1/01.10.2013 in anul 2013, in procent de 15,58% in totalul veniturilor din exploatare aferente anului 2013 in suma de ...

- ... lei baza impozabila reprezentand marfa vanduta (teava de diferite dimensiuni) in anul 2014, in procent de 10,65% in totalul veniturilor din exploatare aferente anului 2014 in suma de ...

- ... lei baza impozabila reprezentand servicii prestate - punere la dispozitie de utilaje (buldoexcavator) conform contract nr.1/01.10.2013 in anul 2014, in procent de 52,57% in totalul veniturilor din exploatare in suma de lei.

- ... lei baza impozabila reprezentand marfa vanduta (teava de diferite dimensiuni) in anul 2015, in procent de 18,24% in totalul veniturilor din exploatare aferente anului 2014 in suma de ...

- ... lei baza impozabila reprezentand servicii prestate - punere la dispozitie de utilaje (buldoexcavator) conform contract nr.1/01.10.2013 in anul 2015, in procent de 4,97% in totalul veniturilor din exploatare in suma de ...

- ... lei baza impozabila reprezentand marfa vanduta (teava de diferite dimensiuni) in anul 2016, in procent de 31,13% in totalul veniturilor din exploatare aferente anului 2014 in suma de ...

Situatia defalcata pe luni, ani, cantitate si pret este prezentata in anexele nr. 4 si 5 la prezentul raport de inspectie fiscala.

2) Tranzactii derulate de S.C. ...S.R.L. cu persoana fizica ...

In perioada 2011 - 2016 societatea verificata a incheiat cu persoana fizica ... un contract de inchiriere teren pentru suprafete necesare desfasurarii activitatii pentru care a fost autorizata sa functioneze, inregistrat la AFP ... sub nr. prin care acesta pune la dispozitia S.C. ...S.R.L. terenul in suprafata de ... mp pentru depozitarea materialului tubular si pentru productie (curatare/slefuire a materialului tubular recuperat din demontare si dezafectare) la punctul de lucru situat in ... lunara este de ... lei/luna.

Mentionam ca au fost incheiate acte aditionale prin care a fost modificata chiria lunara astfel:

- de la ... lei la ... lei incepand cu 01.04.2012 in baza actului aditional inregistrat la AFP ...sub nr....;

- de la ... lei la ... lei incepand cu 01.03.2015 in baza actului aditional inregistrat la SFO ... sub nr....

- de la .. lei la ... lei incepand cu 01.01.2016 in baza actului aditional inregistrat la SFO ... sub nr....

Astfel in perioada verificata societatea a inregistrat pe costuri chirie, prin contul contabil 612" Cheltuieli cu redevente si chirii" = 462" Creditori diversi" suma de ... lei defalcata pe ani, dupa cum urmeaza:

...

3) Tranzactiile derulate de S.C. ...S.R.L. cu S.C. .. S.R.L. CUI ...

In anul 2011 S.C. ... S.R.L. ... a avut calitatea de furnizor si a emis catre S.C. ...S.R.L. facturi in suma de ... lei reprezentand marfa (teava de dimensiuni 140-154), marfa ce a fost data in consum in aceeaasi perioada, fiind livrata catre parteneri independenti, in procent de 2,73% in totalul veniturilor din exploatare aferente anului 2011 in suma de .. lei, situatia detaliata a acestora fiind detaliata in anexa nr. 6 la prezentul raport de inspectie fiscala.[...]

In baza adresei inregistrata sub nr. ..., organele de inspectie fiscala au solicitat intocmirea si prezentarea Dosarului preturilor de transfer.

Conform adresei nr. ..., inregistrata la A.J.F.P. ... sub nr. ... si la A.J.F.P. ... - Inspectie fiscala sub nr. ..., S.C. ...S.R.L. a instiintat organele de inspectie fiscala despre renuntarea la intocmirea si prezentarea dosarului, avand in vedere ca "societatea nu dispune de disponibilitati banesti", incalcandu-se astfel prevederile art. 336 alin. (1) lit. e)

din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care in baza prevederilor art. 336 alin. (2) lit. c) din acelasi act normativ s-a aplicat amenda contraventionala in suma de ... lei, societatea achitand suma de lei, reprezentand jumătate din minimul amenzii, in conformitate cu prevederile art. 338 alin. (3) din acelasi act normativ (PVCSC nr. ...).[...]

Conform actului constitutiv activitatea principala a societatii o reprezinta "Comert cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi si gazosi al produselor derivate" cod CAEN 4671, iar cea inregistrata in ultimul bilant o reprezinta "Lucrari de demolare a constructiilor" - cod CAEN 4311, insa avand in vedere ca societatea detine autorizatia de mediu nr.... prin care aceasta poate desfasura activitati de Recuperare a materialelor reciclabile sortate, comert cu ridicata al deseurilor si resturilor, demontarea (dezafectarea) materialului tubular pentru recuperarea materialului – CAEN 3832, 3831 si 4677, interogarile s-au efectuat tinand cont de activitatile efectiv desfasurate de S.C. ...S.R.L.[...]

Anul 2011

Conform situatiei financiare anuale, a balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2011 si a documentelor de evidenta financiar contabila, in anul 2011, S.C. ...S.R.L. a inregistrat urmatorii indicatori:

- venituri din activitatea desfasurata in valoare totala de lei, din care suma de ... lei reprezinta venituri obtinute de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. in procent de 43,78% in totalul veniturilor din exploatare si ... lei venituri obtinute de la parteneri independenti in procent de 56,22% in totalul veniturilor din exploatare;

- cheltuieli in suma de ... lei cu urmatoarea componenta: ... lei-cheltuieli cu marfurile de la afiliati + ... lei-cheltuieli cu marfurile de la independenti + ... lei-alte cheltuieli necesare desfasurarii activitatii.

La control, organele de inspectie fiscala au procedat la alocarea valorica si procentuala a cheltuielilor inregistrate aferente veniturilor obtinute de societate.

Astfel, pe baza facturilor de achizitie marfa (teava de diferite dimensiuni) si a balanțelor de stocuri intocmite lunar pe fiecare tip de produs achizitionat, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de reprezentantii societatii, la control sa stabilit destinatia marfurilor achizitionate, in sensul ca s-a stabilit valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre partenerul afiliat, cat si valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre parteneri independenti, identificandu-se astfel si valoarea marfurilor ramase in stoc. Urmare celor mentionate mai sus, la control s-a stabilit ca suma de ... lei evidentiata in balanta de verificare intocmita la 31.12.2011 in contul contabil 607 "Cheltuieli cu marfurile" reprezinta descarcarea de gestiune a marfurilor vandute astfel: suma de ... lei reprezinta cheltuieli cu marfurile achizitionate de la afiliati si care se regasesc vandute catre independenti si suma de ... lei reprezinta cheltuieli cu marfurile achizitionate de la independenti si care se regasesc revandute catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L.

Suma de ... lei reprezentand alte cheltuieli inregistrate de societate pentru activitatea pentru care a fost autorizata sa functioneze a fost alocata procentual pe veniturile obtinute de societate astfel:

- 56,22% din ... lei (... lei) reprezinta alte cheltuieli inregistrate de societate ce au fost alocate veniturilor obtinute de la partenerii independenti;

- 43,78% din ... lei (... lei) reprezinta alte cheltuieli inregistrate de societate ce au fost alocate veniturilor obtinute de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L.

Valorile procentuale aplicate sumei de ... lei - alte cheltuieli inregistrate de societate pentru activitatea pentru care a fost autorizata sa functioneze, reprezinta ponderea detinuta de fiecare tip de venit (afiliati/independenti) in total venituri din exploatare.

Avand in vedere procedura de calcul stabilita si detaliata mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

A) Venituri obtinute de la S.C.S.R.L. - afiliat =lei;

Cheltuieli aferente = lei cu urmatoarea componenta: ... lei(cheltuieli cu marfa achizitionata de la independenti) + ... lei(alte cheltuieli alocate procentual –lei*43,78%).

Urmare alocarii cheltuielilor s-a constatat ca pentru anul 2011, veniturile obtinute de la partenerul afiliat nu au acoperit cheltuielile inregistrate de societate de la persoane independente, rata rentabilitatii costurilor avand valoare negativa, aflandu-se sub cuartila inferioara furnizata de baza de date ORBIS.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii veniturilor obtinute din vanzarea de marfa catre partenerul afiliat, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

In consecinta, veniturile realizate din tranzactiile derulate cu persoana afiliata au fost ajustate la nivel de mediana, dupa urmatoarea formula:

$RRTC = \text{Venituri} - \text{Cheltuieli} / \text{Cheltuieli}$ (anexa nr. 8)

$RRTC = \frac{X \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$

$\frac{2,28}{100} = \frac{X - \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$

$\frac{2,28}{100} = \frac{X - \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$

$\frac{2,28}{100} = \frac{X - \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$

Din aceasta formula s-a identificat valoarea necunoscuta X, care reprezinta veniturile ce ar fi trebuit realizate de societatea verificata de la persoanele afiliate, astfel incat costurile sa fie acoperite si sa se obtina o rata de rentabilitatii costurilor de 2,28%, rata ce reprezinta valoarea mediana a RRTC obtinuta de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.

Astfel, pentru anul 2011 s-a obtinut o valoare a veniturilor in suma de ... lei, mai mult cu suma de ... lei decat veniturile obtinute de societatea verificata de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. in suma de ... lei, venituri stabilite in plus de inspectia fiscala care au ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii.

B) Venituri obtinute de la independenti = ... lei;

Cheltuieli aferente = lei cu urmatoarea componenta: ... lei(cheltuieli cu marfa achizitionata de la partenerul afiliat) + ... lei(alte cheltuieli alocate procentual – ... lei*56,22%).

Urmare alocarii cheltuielilor s-a constatat ca pentru anul 2011, veniturile obtinute de la independenti nu au acoperit cheltuielile cu marfa inregistrate de societate de la persoane afiliate, rata rentabilitatii costurilor avand valoare negativa, aflandu-se sub cuartila inferioara furnizata de baza de date ORBIS.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii cheltuielilor de la persoana afiliata S.C. ... S.R.L. inregistrate de societate in scopul obtinerii de venituri din vanzarea de marfa catre independenti, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

In consecinta cheltuielile realizate din tranzactiile derulate cu persoana afiliata au fost ajustate la nivel de mediana, dupa urmatoarea formula:

$RRCT = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$ (anexa nr. 8)

$$RRCT = \frac{\dots \text{ lei} - X}{X};$$

$$\frac{2,28}{100} = \frac{\dots \text{ lei} - X}{X};$$

Din aceasta formula s-a identificat valoarea necunoscuta X, care reprezinta cheltuielile ce ar fi trebuit inregistrate de societatea verificata pentru a obtine veniturile in suma de ... lei astfel incat sa se obtina o rata a rentabilitatii costurilor de 2,28%, rata ce reprezinta valoarea mediana a RRCT obtinuta de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.

Astfel, pentru anul 2011 s-a obtinut o valoare a cheltuielilor ce ar fi trebuit realizate de societatea verificata in suma de ... lei, cheltuieli ce au in componenta atat cheltuieli inregistrate de la persoanele afiliate cat si de la parteneri independenti.

Din suma de ... lei au fost eliminate cheltuielile inregistrate de la societatile independente si pentru care nu este obligatorie respectarea unui pret de piata in suma de ... lei, rezultand ca S.C. ...S.R.L. ar fi trebuit sa inregistreze cheltuieli de la partenerii afiliati in suma de ... lei, astfel incat sa inregistreze o rata a rentabilitatii costurilor de 2,28%, fata de ... lei cat a realizat societatea verificata.

Consecinta celor mentionate este diminuarea cheltuielilor de la partenerul afiliat cu suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu marfa achizitionata de la S.C. S.R.L.

Ajustarile efectuate de organul de inspectie fiscala la nivelul anului 2011 s-au concretizat in majorarea veniturilor obtinute de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. cu suma totala de ... lei si diminuarea cheltuielilor inregistrate de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. cu suma totala de ... lei, care au ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii.

Modul de ajustare al veniturilor si cheltuielilor realizate cu persoana afiliata se regaseste in anexa nr. 8 la prezentul raport de inspectie fiscala partiala.

Anul 2012[...]

Anul 2013[...]

Anul 2014

Conform situatiei financiare anuale, a balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2014 si a documentelor de evidenta financiar contabila, in anul 2014, S.C. ...S.R.L. a inregistrat urmatorii indicatori:

- venituri din activitatea desfasurata in valoare totala de ... lei, din care suma de ... lei reprezinta venituri obtinute de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. din vanzarea de marfa (... lei) si din prestarea de servicii (... lei) si ... lei venituri obtinute de la parteneri independenti;

- cheltuieli in suma de ... lei cu urmatoarea componenta: ... lei-cheltuieli cu marfa + ... lei-cheltuieli cu chiria persoana fizica afiliata indirect ... + ... lei-alte cheltuieli necesare desfasurarii activitatii.

Totodata, la control s-a constatat ca in anul 2014, S.C. ...S.R.L. a inregistrat venituri din prestari servicii in suma de ... lei pe baza facturilor emise catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L., evidentiata in contabilitate in contul contabil 704 « Venituri din servicii prestate » reprezentand punerea la dispozitie de utilaje (buldoexcavator) conform contract nr.

La control, organele de inspectie fiscala au procedat la alocarea valorica si procentuala a cheltuielilor inregistrate de societate aferente veniturilor obtinute, in vederea analizarii acestora si stabilirea daca acestea au fost obtinute la un nivel corespunzator preturilor de piata.

Astfel, veniturile inregistrate de societate cu cheltuielile repartizate, au urmatoarea componenta:

A) Venituri in suma de ... lei din prestari servicii facturate catre S.C. ... S.R.L. constand in punerea la dispozitie de utilaje (buldoexcavator) pentru care la control au fost alocate cheltuieli in suma de ... lei (anexa nr. 7), dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezinta cheltuieli directe, respectiv cheltuieli cu amortizarea, cu asigurarea, cu reparatiile, cu mentenanta etc. utilajului pus la dispozitia partenerului afiliat;

- ... lei reprezinta cheltuieli indirecte alocate, calculate prin aplicarea unui procent de 52,57% asupra cheltuielilor cu chiria in suma totala de ... lei, evidentiata in contul contabil 612 "Cheltuieli cu chiria" de la persoana fizica afiliata indirect ... Procentul de 52,57% reprezinta cota parte detinuta de veniturile din prestari servicii in suma de ... lei in totalul veniturilor din exploatare in valoare de ... lei.

Pentru aceasta parte de activitate, la nivelul anului 2014, S.C. ...S.R.L. a obtinut o rata a rentabilitatii costurilor de 13,81%, neimpunandu-se ajustari.

Pentru a stabili rentabilitatea activitatii desfasurate de S.C. ...S.R.L. din punct de vedere al colectarii/achizitionarii de teava si valorificarii, din totalul veniturilor din exploatare au fost eliminate veniturile din prestari servicii in suma de ... lei, rezultand venituri din exploatare in suma de ... lei, iar din cheltuielile de exploatare au fost scazute cheltuielile alocate veniturilor din prestari servicii, rezultand cheltuieli din exploatare in suma de ... lei.

Veniturile in suma de ... lei au urmatoarea componenta:

- ... lei venituri vanzare marfa facturate catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L.;
- ... lei venituri vanzare marfa facturate catre parteneri independenti.

Cheltuielile in suma de lei au urmatoarea componenta:

- ... lei cheltuieli cu marfa, evidentiata in contul contabil 607 "Cheltuieli cu marfurile";
- ... lei cheltuieli cu chiria, evidentiata in contul contabil 612, ramase nealocate, din totalul de ... lei inregistrate la nivelul anului 2014;
- ... lei alte cheltuieli inregistrate de societatea verificata necesare desfasurarii activitatii pentru care a fost autorizata sa functioneze (cheltuieli cu salariile, cheltuieli cu materiale nestocate, cheltuieli postae si altele).

B) Venituri in suma de ... lei din vanzarea de teava (diferite dimensiuni) facturate catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L., in procent de 22,46% in veniturile din exploatare in suma de ... lei, pentru care la control au fost alocate cheltuieli in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la partenerul afiliat si revanduta aceluiasi partener;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la independenti si revanduta partenerului afiliat;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu chiria, calculate prin aplicarea cotei de 22,46% asupra cheltuielilor cu chiria (... lei - ... lei = ... lei * 22,46%);
- ... lei reprezinta alte cheltuieli inregistrate de societate necesare desfasurarii activitatii, reprezentand un procent de 22,46% aplicat asupra cheltuielilor in suma de ... lei mentioante anterior.

Cheltuiala cu marfa alocata veniturilor inregistrate de la persoana afiliata s-a putut stabili pe baza facturilor de achizitie marfa (teava de diferite dimensiuni), a balantelor de stocuri intocmite lunar pe fiecare tip de produs achizitionat, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si pe baza informatiilor furnizate de reprezentantul societatii din programul informatic de contabilitate de gestiune, identificandu-se in acest fel destinatia marfurilor achizitionate, in sensul ca s-a stabilit valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre partenerul afiliat, cat si valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre parteneri independenti, precum si valoarea marfurilor ramase in stoc.

Urmare alocarii cheltuielilor s-a constatat ca pentru anul 2014, veniturile obtinute de la partenerul afiliat nu au acoperit costurile inregistrate de societate, rata rentabilitatii costurilor avand valoare negativa, aflandu-se sub cuartila inferioara furnizata de baza de date ORBIS.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii veniturilor obtinute din vanzarea de marfa catre partenerul afiliat, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

In consecinta, veniturile realizate din tranzactiile derulate cu persoana afiliata au fost ajustate la nivel de mediana, dupa urmatoarea formula:

$RRTC = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$ (anexa nr. 8)

$RRTC = \frac{X - \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$;

$6,99 = \frac{X - \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$;

$100 \dots \text{ lei}$

Din aceasta formula s-a identificat valoarea necunoscuta X, care reprezinta veniturile ce ar fi trebuit realizate de societatea verificata de la persoanele afiliate, astfel incat costurile sa fie acoperite si sa se obtina o rata a rentabilitatii costurilor de 6,99%, rata ce reprezinta valoarea mediana a RRTC obtinuta de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.

Astfel, pentru anul 2014 s-a obtinut o valoare a veniturilor in suma de ... lei, mai mult cu suma de lei decat veniturile obtinute de societatea verificata de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. in suma de ... lei, venituri stabilite in plus de inspectia fiscala care au ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii.

C) Venituri in suma de ... lei din vanzarea de teava (diferite dimensiuni) facturate catre diversi parteneri independenti, reprezentand un procent de 77,54% in veniturile din exploatare in suma de ... lei, pentru care la control au fost alocate cheltuieli in suma de .. lei, dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la partenerul afiliat si revanduta catre parteneri independenti;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la independenti si revanduta catre parteneri independenti;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu chiria, calculate prin aplicarea cotei de 77,54% asupra cheltuielilor cu chiria (...);
- lei reprezinta alte cheltuieli inregistrate de societate necesare desfasurarii activitatii, reprezentand un procent de 77,54% aplicat asupra cheltuielilor in suma de ... lei mentioante anterior.

Cheltuiala cu marfa alocata veniturilor inregistrate de la persoana afiliata s-a putut stabili pe baza facturilor de achizitie marfa (teava de diferite dimensiuni), a balantelor de stocuri intocmite lunar pe fiecare tip de produs achizitionat, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si pe baza informatiilor furnizate de reprezentantul societatii din programul informatic de contabilitate de gestiune, identificandu-se in acest fel destinatia marfurilor achizitionate, in sensul ca s-a stabilit valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre partenerul afiliat, cat si valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre parteneri independenti, precum si valoarea marfurilor ramase in stoc.

Urmare alocarii cheltuielilor s-a constatat ca pentru anul 2014, veniturile obtinute de la independenti nu au acoperit costurile inregistrate de societate, rata rentabilitatii costurilor avand valoare negativa, aflandu-se sub cuartila inferioara furnizata de baza de date ORBIS.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii cheltuielilor cu marfa de la persoana afiliata S.C. ... S.R.L. si cheltuielilor cu chiria de la persoana fizica ... inregistrate de societate in scopul obtinerii de venituri din vanzarea de marfa catre independenti, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

In consecinta cheltuielile realizate din tranzactiile derulate cu persoanele afiliate au fost ajustate la nivel de mediana, dupa urmatoarea formula:

$RRTC = \text{Venituri} - \text{Cheltuieli} / \text{Cheltuieli}$ (anexa nr. 8)

$RRTC = \frac{\dots lei - X}{X}$;

$\frac{6,99}{100} = \frac{\dots lei - X}{X}$;

Din aceasta formula s-a identificat valoarea necunoscuta X, care reprezinta cheltuielile ce ar fi trebuit inregistrate de societatea verificata pentru a obtine veniturile in suma de ... lei astfel incat sa se obtina o rata a rentabilitatii costurilor de 6,99%, rata ce reprezinta valoarea mediana a RRCT obtinuta de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.

Astfel, pentru anul 2014 s-a obtinut o valoare a cheltuielilor ce ar fi trebuit realizate de societatea verificata in suma de ... lei, cheltuieli ce au in componenta atat cheltuieli inregistrate de la persoanele afiliate cat si de la parteneri independenti.

Din suma de ... lei au fost eliminate cheltuielile inregistrate de la societatile independente si pentru care nu este obligatorie respectarea unui pret de piata in suma de ... lei (... lei + ... lei), rezultand ca S.C. ...S.R.L. ar fi trebuit sa inregistreze cheltuieli de la partenerii afiliati in suma de .. lei, astfel incat sa inregistreze o rata a rentabilitatii costurilor de 6,99%.

Consecinta celor mentionate este diminuarea cheltuielilor de la partenerii afiliati cu suma totala de ... lei, astfel: lei cheltuieli cu marfa achizitionata de la S.C. ... S.R.L. si ... lei cheltuieli cu chiria de la persoana fizica inregistrata in contul contabil 612, in baza contractului incheiat intre parti.

Sintetizand cele prezentate pentru anul 2014, referitor la tranzactiile derulate cu partenerii afiliati, la control veniturile au fost majorate cu suma de ... lei, iar cheltuielile au fost diminuate cu suma de ... lei acestea avand ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii.

Anul 2015

Conform situatiei financiare anuale, a balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2015 si a documentelor de evidenta financiar contabila, in anul 2015, S.C. ...S.R.L. a inregistrat urmatorii indicatori:

- venituri din activitatea desfasurata in valoare totala de lei, din care suma de ... lei reprezinta venituri obtinute de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. din vanzarea de marfa (... lei) si din prestarea de servicii (... lei) si ... lei venituri obtinute de la parteneri independenti;

- cheltuieli in suma de ... lei cu urmatoarea componenta.... lei-cheltuieli cu marfa + ... leicheltuieli cu chiria persoana fizica afiliata indirect ... + ... lei-alte cheltuieli necesare desfasurarii activitatii.

La control, organele de inspectie fiscala au procedat la alocarea valorica si procentuala a cheltuielilor inregistrate de societate aferente veniturilor obtinute, in vederea analizarii acestora si stabilirea daca acestea au fost obtinute la un nivel corespunzator preturilor de piata.

Astfel, veniturile inregistrate de societate cu cheltuielile repartizate, au urmatoarea componenta:

A) Venituri in suma de ... lei din prestari servicii facturate catre S.C. ... S.R.L. constand in punerea la dispozitie de utilaje (buldoexcavator) pentru care la control au fost alocate cheltuieli in suma de ... lei (anexa nr. 7), dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezinta cheltuieli directe, respectiv cheltuieli cu amortizarea, cu asigurarea, cu reparatiile, cu mentenanta etc. utilajului pus la dispozitia partenerului afiliat;

- ... lei reprezinta cheltuieli indirecte alocate, calculate prin aplicarea unui procent de 4,97% asupra cheltuielilor cu chiria in suma totala de ... lei, evidentiate in contul contabil 612 "Cheltuieli cu chiria" de la persoana fizica afiliata indirect Procentul de 4,97% reprezinta cota parte detinuta de veniturile din prestari servicii in suma de ... lei in totalul veniturilor din exploatare in valoare de ... lei.

Pentru aceasta parte de activitate, la nivelul anului 2015, S.C. ...S.R.L. a obtinut o rata a rentabilitatii costurilor de 65,12%, neimpunandu-se ajustari.

Pentru a stabili rentabilitatea activitatii desfasurate de S.C. ...S.R.L. din punct de vedere al colectarii/achizitionarii de teava si valorificarii, din totalul veniturilor din exploatare au fost eliminate veniturile din prestari servicii in suma de ... lei, rezultand venituri din exploatare in suma de ... lei, iar din cheltuielile de exploatare au fost scazute cheltuielile alocate veniturilor din prestari servicii, rezultand cheltuieli din exploatare in suma de ... lei.

Veniturile in suma de ... lei au urmatoarea componenta:

- ... lei venituri vanzare marfa facturate catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L.;

- ... lei venituri vanzare marfa facturate catre parteneri independenti.

Cheltuielile in suma de .. lei au urmatoarea componenta:

- .. lei cheltuieli cu marfa, evidentiate in contul contabil 607 "Cheltuieli cu marfurile";

- ... lei cheltuieli cu chiria, evidentiate in contul contabil 612, ramase nealocate, din totalul de ...

inregistrate la nivelul anului 2015;

- ... lei alte cheltuieli inregistrate de societatea verificata necesare desfasurarii activitatii pentru care a fost autorizata sa functioneze (cheltuieli cu salariile, cu combustibilul, cu transportul, cheltuieli cu deplasarile, cu amortizarea, cheltuieli postale si altele).

B) Venituri in suma de ... lei din vanzarea de teava (diferite dimensiuni) facturate catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L., in procent de 19,19% in veniturile din exploatare in suma de ... lei, pentru care la control au fost alocate cheltuieli in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la independenti si revanduta partenerului afiliat S.C. ... S.R.L.;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu chiria, calculata prin aplicarea cotei de 19,19% asupra cheltuielilor cu chiria ...
- ... lei reprezinta alte cheltuieli inregistrate de societate necesare desfasurarii activitatii, reprezentand un procent de 19,19% aplicat asupra cheltuielilor in suma de ... lei mentioante anterior.

Cheltuiala cu marfa alocata veniturilor inregistrate de la persoana afiliata s-a putut stabili pe baza facturilor de achizitie marfa (teava de diferite dimensiuni), a balantelor de stocuri intocmite lunar pe fiecare tip de produs achizitionat, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si pe baza informatiilor furnizate de reprezentantul societatii din programul informatic de contabilitate de gestiune, identificandu-se in acest fel destinatia marfurilor achizitionate, in sensul ca s-a stabilit valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre partenerul afiliat, cat si valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre parteneri independenti, precum si valoarea marfurilor ramase in stoc.

Urmare alocarii cheltuielilor s-a constatat ca pentru anul 2015, veniturile obtinute de la partenerul afiliat din vanzarea de marfa nu au acoperit costurile inregistrate de societate, rata rentabilitatii costurilor avand valoare negativa, aflandu-se sub cuartila inferioara furnizata de baza de date ORBIS.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii veniturilor obtinute din vanzarea de marfa catre partenerul afiliat, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

In consecinta, veniturile realizate din tranzactiile derulate cu persoana afiliata au fost ajustate la nivel de mediana, dupa urmatoarea formula:

$RRTC = \text{Venituri} - \text{Cheltuieli} / \text{Cheltuieli}$ (anexa nr. 8)

$$RRTC = \frac{X - \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$$

$$10,59 = \frac{X - \dots \text{ lei}}{100 \dots \text{ lei}}$$

Din aceasta formula s-a identificat valoarea necunoscutei X, care reprezinta veniturile ce ar fi trebuit realizate de societatea verificata de la persoanele afiliate, astfel incat costurile sa fie acoperite si sa se obtina o rata a rentabilitatii costurilor de 10,59%, rata ce reprezinta valoarea mediana a RRTC obtinuta de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.

Astfel, pentru anul 2015 s-a obtinut o valoare a veniturilor in suma de ... lei, mai mult cu suma de ... lei decat veniturile obtinute de societatea verificata de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. in suma de ... lei, venituri stabilite in plus de inspectia fiscala care au ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii.

C) Venituri in suma de .. lei din vanzarea de teava (diferite dimensiuni) facturate catre diversi parteneri independenti, reprezentand un procent de 80,81% in veniturile din exploatare in suma de ... lei, pentru care la control au fost alocate cheltuieli in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la partenerul afiliat si revanduta catre parteneri independenti;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la independenti si revanduta catre parteneri independenti;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu chiria, calculate prin aplicarea cotei de 80,81% asupra cheltuielilor cu chiria ...
- ... lei reprezinta alte cheltuieli inregistrate de societate necesare desfasurarii activitatii, reprezentand un procent de 80,81% aplicat asupra cheltuielilor in suma de ... lei mentioante anterior.

Cheltuiala cu marfa alocata veniturilor inregistrate de la persoana afiliata s-a putut stabili pe baza facturilor de achizitie marfa (teava de diferite dimensiuni), a balantelor de stocuri intocmite lunar pe fiecare tip de produs achizitionat, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si pe baza informatiilor furnizate de reprezentantul societatii din programul informatic de contabilitate de gestiune, identificandu-se in acest fel destinatia marfurilor achizitionate, in sensul ca s-a stabilit valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre partenerul afiliat, cat si valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre parteneri independenti, precum si valoarea marfurilor ramase in stoc.

Urmare alocarii cheltuielilor s-a constatat ca pentru anul 2015, veniturile obtinute de la independenti nu au acoperit costurile inregistrate de societate, rata rentabilitatii costurilor avand valoare negativa, aflandu-se sub cuartila inferioara furnizata de baza de date ORBIS.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii cheltuielilor cu marfa de la persoana afiliata S.C. ... S.R.L. si cheltuielilor cu chiria de la persoana fizica ... inregistrate de societate in scopul obtinerii de venituri din vanzarea de marfa catre independenti, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

In consecinta cheltuielile realizate din tranzactiile derulate cu persoanele afiliate au fost ajustate la nivel de mediana, dupa urmatoarea formula:

$RRTC = \text{Venituri} - \text{Cheltuieli} / \text{Cheltuieli}$ (anexa nr. 8)

$$RRTC = \frac{\dots \text{ lei} - X}{X}$$

$$\frac{10,59}{100} = \frac{\dots \text{ lei} - X}{X}$$

Din aceasta formula s-a identificat valoarea necunoscutei X, care reprezinta cheltuielile ce ar fi trebuit inregistrate de societatea verificata pentru a obtine veniturile in suma de ... lei astfel incat sa se obtina o rata a rentabilitatii costurilor de 10,59%, rata ce reprezinta valoarea mediana a RRTC obtinuta de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.

Astfel, pentru anul 2015 s-a obtinut o valoare a cheltuielilor ce ar fi trebuit realizate de societatea verificata in suma de ... lei, cheltuieli ce au in componenta atat cheltuieli inregistrate de la persoanele afiliate cat si de la parteneri independenti.

Din suma de ... lei au fost eliminate cheltuielile inregistrate de la societatile independente si pentru care nu este obligatorie respectarea unui pret de piata in suma de ... rezultand ca S.C. ...S.R.L. ar fi trebuit sa inregistreze cheltuieli de la partenerii afiliati in suma de ... lei, astfel incat sa inregistreze o rata a rentabilitatii costurilor de 10,59%.

Consecinta celor mentionate este diminuarea cheltuielilor de la partenerii afiliati cu suma totala de ... lei, astfel: ... lei cheltuieli cu marfa achizitionata de la S.C. ... S.R.L. si ... lei cheltuieli cu chiria de la persoana fizica ... inregistrata in contul contabil 612, in baza contractului incheiat intre parti.

Sintetizand cele prezentate pentru anul 2015, referitor la tranzactiile derulate cu partenerii afiliati, la control veniturile au fost majorate cu suma de ..., iar cheltuielile au fost diminuate cu suma de ... acestea avand ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii.

Anul 2016

Conform situatiei financiare anuale, a balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2016 si a documentelor de evidenta financiar contabila, in anul 2016, S.C. ...S.R.L. a inregistrat urmatorii indicatori:

- venituri din activitatea desfasurata in valoare totala de ... lei, din care suma de ... lei reprezinta venituri obtinute de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. din vanzarea de marfa si ... lei venituri obtinute de la parteneri independenti;
- cheltuieli in suma de ... lei cu urmatoarea componenta: ... lei-cheltuieli cu marfa + ... lei-cheltuieli cu chiria persoana fizica afiliata indirect ... + ... lei-alte cheltuieli necesare desfasurarii activitatii.

La control, organele de inspectie fiscala au procedat la alocarea valorica si procentuala a cheltuielilor inregistrate de societate aferente veniturilor obtinute, in vederea analizarii acestora si stabilirea daca acestea au fost obtinute la un nivel corespunzator preturilor de piata.

Astfel, veniturile inregistrate de societate cu cheltuielile repartizate, au urmatoarea componenta:

A) Venituri in suma de .. lei din vanzarea de teava (diferite dimensiuni) facturate catre partenerul afiliat S.C. ... S.R.L., in procent de 31,13% in totalul veniturilor din exploatare in suma de ... lei, pentru care la control au fost alocate cheltuieli in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la partenerul afiliat si revanduta aceluiasi partener;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la independenti si revanduta partenerului afiliat;
- ... lei reprezinta alte cheltuieli inregistrate de societate necesare desfasurarii activitatii, reprezentand un procent de 31,13% aplicat asupra cheltuielilor in suma de ... lei reprezentand cheltuieli necesare desfasurarii activitatii.

Cheltuiala cu marfa alocata veniturilor inregistrate de la persoana afiliata s-a putut stabili pe baza facturilor de achizitie marfa (teava de diferite dimensiuni), a balantelor de stocuri intocmite lunar pe fiecare tip de produs achizitionat, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si pe baza informatiilor furnizate de reprezentantul societatii din programul informatic de contabilitate de gestiune, identificandu-se in acest fel destinatia marfurilor achizitionate, in sensul ca s-a stabilit valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre partenerul afiliat, cat si valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre parteneri independenti, precum si valoarea marfurilor ramase in stoc.

Urmare alocarii cheltuielilor s-a constatat ca pentru anul 2016, veniturile obtinute de la partenerul afiliat nu au acoperit costurile inregistrate de societate, rata rentabilitatii costurilor avand valoare negativa, aflandu-se sub cuartila inferioara furnizata de baza de date ORBIS.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRTC) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii veniturilor obtinute din vanzarea de marfa catre partenerul afiliat, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

In consecinta, veniturile realizate din tranzactiile derulate cu persoana afiliata au fost ajustate la nivel de mediana, dupa urmatoarea formula:

RRTC = Venituri – Cheltuieli / Cheltuieli (anexa nr. 8)

RRTC = $\frac{X - \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$;

$$\frac{9,42}{100} = \frac{X - \dots \text{ lei}}{\dots \text{ lei}}$$

Din aceasta formula s-a identificat valoarea necunoscutei X, care reprezinta veniturile ce ar fi trebuit realizate de societatea verificata de la persoanele afiliate, astfel incat costurile sa fie acoperite si sa se obtina o rata a rentabilitatii costurilor de 9,42%, rata ce reprezinta valoarea mediana a RRTC obtinuta de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.

Astfel, pentru anul 2015 s-a obtinut o valoare a veniturilor in suma de ... lei, mai mult cu suma de ... lei decat veniturile obtinute de societatea verificata de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. in suma de ... lei, venituri stabilite in plus de inspectia fiscala care au ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii.

B) Venituri in suma de ... lei din vanzarea de teava (diferite dimensiuni) facturate catre diversi parteneri independenti, reprezentand un procent de 68,87% in veniturile din exploatare in suma de ... lei, pentru care la control au fost alocate cheltuieli in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la partenerul afiliat si revanduta catre parteneri independenti;
- ... lei reprezinta cheltuieli cu marfa achizitionata de la independenti si revanduta catre parteneri independenti;
- ... lei reprezinta alte cheltuieli inregistrate de societate necesare desfasurarii activitatii, reprezentand un procent de 68,87% aplicat asupra cheltuielilor in suma de ... lei reprezentand cheltuieli necesare desfasurarii activitatii.

Cheltuiala cu marfa alocata veniturilor inregistrate de la persoana afiliata s-a putut stabili pe baza facturilor de achizitie marfa (teava de diferite dimensiuni), a balantelor de stocuri intocmite lunar pe fiecare tip de produs achizitionat, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si pe baza informatiilor furnizate de reprezentantul societatii din programul informatic de contabilitate de gestiune, identificandu-se in acest fel destinatia marfurilor achizitionate, in sensul ca s-a stabilit valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre partenerul afiliat, cat si valoarea lui 607 "Cheltuieli cu marfurile" aferenta marfurilor livrate catre parteneri independenti, precum si valoarea marfurilor ramase in stoc.

Urmare alocarii cheltuielilor s-a constatat ca pentru anul 2016, veniturile obtinute de la independenti au acoperit costurile inregistrate de societate, rata rentabilitatii costurilor avand valoarea de 2,15%, peste cuartila inferioara a intervalului de piata de 1,25%, astfel ca nu se impun ajustari.

Sintetizand cele prezentate pentru anul 2016, referitor la tranzactiile derulate cu partenerii afiliati, la control veniturile au fost majorate cu suma de ... lei, avand ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii.

La determinarea preturilor de transfer si stabilirea unei baze suplimentare la calculul profitului impozabil s-au avut in vedere urmatoarele:

- art. 19, alin. (1) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, [...]
- art. 19 alin. (1) si (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare [...]
- art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;
- art. 1.52 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer [...]
- art. 1.3 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer [...]
- art. 9, alin. (1) din Conventia Model a OECD [...]
- art. 1.38 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer [...]
- art. 2.3 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer [...]
- art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer [...]. [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat următoarele:

* **Raportul de inspectie fiscală nr.....** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. ...

– Inspectie Fiscală a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit pentru perioada ianuarie 2011 – decembrie 2016 datorată bugetului general consolidat de către S.C. ...S.R.L..

S.C. ...S.R.L. din are ca obiect principal de activitate "Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși al produselor derivate" - cod CAEN 4671.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de inspectie fiscală nr....., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr....., organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P ... – I.F. **au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei**, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată.

De asemenea, a fost emisă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr....., decizie ce a fost la rândul ei contestată, prin care s-a stabilit pentru perioada ianuarie 2014 - decembrie 2016 o **diminuare a pierderii fiscale** înregistrată de societate cu **suma lei**.

Referitor la impozitul pe profit și la diminuarea pierderii

În urma verificărilor efectuate pentru perioada 01 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2016 privind **impozitul pe profit**, organele de inspectie fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care au condus pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de ... lei și pentru perioada 01.01.2012 – 30.09.2016 la diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.... lei**.

Pe ani fiscali situația se prezintă astfel:

Pentru anul 2011, societatea a stabilit o pierdere fiscală și contabilă în sumă de lei, iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de lei, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de lei și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei, rezultat al următoarei influențe:

- lei ajustări în plus a veniturilor înregistrate de la persoanele afiliate;
- .. lei ajustări în minus a cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Pentru anul 2012, societatea a stabilit o pierdere fiscală și contabilă în sumă de lei, față de care la control nu au fost constatate deficiențe.

Pentru anul 2013, societatea a stabilit un profit contabil în sumă de ... lei care a fost influențat de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei (... rezultând o pierdere fiscală în sumă de ... lei, iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei care a fost influențat de pierderea fiscală în sumă de ... lei, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de lei și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei.

Pentru anul 2014, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de ... lei care a fost influențată de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei rezultând o pierdere fiscală în sumă de ... lei, iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei care a fost influențat de pierderea fiscală în sumă de ... lei, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de ... lei și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei rezultat al următoarei influențe:

- ... lei ajustări în plus a veniturilor înregistrate de la persoanele afiliate;
- ... lei ajustări în minus a cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Pentru anul 2015, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de ... lei care a fost influențată de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de lei rezultând o pierdere fiscală în sumă de ... lei, iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei care a fost influențat de pierderea fiscală în sumă de lei, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de lei și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei rezultat al următoarei influențe:

- ... lei ajustări în plus a veniturilor înregistrate de la persoanele afiliate;
- ... lei ajustări în minus a cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Pentru anul 2016, societatea a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei care a fost influențat de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de ... lei rezultând o pierdere fiscală în sumă de ... lei, iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de ... lei (... lei) și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei rezultat al următoarei influențe:

- ... lei ajustări în plus a veniturilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei aferent perioadei 01.01.2011 - 31.12.2016 a fost înscris în Decizia de impunere nr...., act administrativ fiscal contestat de S.C. ...S.R.L..

Suma de ... lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală din perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 a fost înscrisă în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr...., act administrativ fiscal contestat de S.C. ...S.R.L..

În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr.F-..., facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr......

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între S.C. ...S.R.L.și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

* **Prin contestație societatea susține următoarele:**

- Inspecția fiscală se putea efectua pentru ultimii 3 ani, iar depășirea acestei perioade se poate face numai în baza unei motivări raționale exprese și anterioare începerii controlului.

-Dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili pentru anul 2011 obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit s-a prescris.

-Obiectul de activitate "comerț cu ridicata al deșeurilor" ales în strategia de căutare nu a fost corect având în vedere că societatea a comercializat o gamă diversă de produse.

-Organele de control nu au avut în vedere că societatea a desfășurat și activități de prestări servicii.

-Societatea menționează că a fost înregistrată o eroare materială, în sensul că a înregistrat suma de lei aferentă vânzării unui autorurism în contul 6581 Cheltuieli nedeductibile în loc de 6583 Cheltuieli privind activele cedate, fiind majorată în mod eronat baza impozabilă.

***Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare** din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele:

Inspecția fiscală desfășurată la **S.C. ...S.R.L.** din comuna ..., județul ..., a vizat verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a *impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011–31.12.2016*.

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

Asfel, se reține că **S.C. ...S.R.L.** contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...., cât și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr....*, acte administrative fiscale emise de organele A.J.F.P. ... – I.F. în baza *Raportului de inspecție fiscală nr....*

A)Aspecte de procedură

1) Cu privire la nelegalitatea extinderii perioadei controlate pe o perioadă mai mare de 3 ani, menționăm că verificarea efectuată la S.C. ...S.R.L. a început în data de 04.12.2017, și prin urmare s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală valabilă la acea dată, care la art.117 precizează:

„art.117 - Perioada supusă inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

(2) *Selectarea perioadelor care vor fi supuse inspecției fiscale se efectuează de organul fiscal în funcție de riscul fiscal identificat. Inspecția fiscală se poate extinde, cu respectarea alin.(1) și asupra celorlalte perioade fiscale neverificate.”*

Având în vedere dispozițiile legale antecitate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, iar selectarea perioadelor supuse inspecției fiscale se efectuează de organul fiscal în funcție de riscul fiscal identificat.

Din cele documentele existente în dosarul cauzi se reține că, urmare controlului inopinat efectuat în luna august 2017 la S.C. ...S.R.L. organele de inspecție fiscal au identificat un risc fiscal asociat tranzacțiilor cu parteneri afiliați.

Întrucât au existat indicii privind diminuarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat, organele de inspecție fiscal au decis efectuarea inspecției fiscale în perioada de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, fapt pentru care argumentele din contestație nu pot fi reținute în cauză.

2)Prin contestația formulată, contribuabila invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit suplimentar aferent anului 2011.

In fapt, începând cu data de 04.12.2017 **S.C. ...S.R.L.** a fost supus unei inspecții fiscale privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat de natura impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011 - 31.12.2016, verificare înscrisă în Registrul unic de control la poziția 4.

Urmare inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au emis pentru **S.C. ...S.R.L.** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-....

În drept, prevederile art.347 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, statuează că:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) *Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*„

În cauză, pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 termenul de prescripție a început să curgă potrivit O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, respectiv potrivit art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„art.91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.*

(3) *Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.*

(4) *Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”*

În speță, sunt incidente și prevederile art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“art.23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) *Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

(2) *Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată. [...]*”, coroborat cu ale art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 35– Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) *Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”*

Se reține deci că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În concret, având în vedere prevederile coroborate ale art.86 și art.87 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

“art. 86 - (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

art. 87 - Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

În cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația anuală de impozit pe profit.

În speță se reține că potrivit prevederilor art.22 și art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 22 - Obligațiile fiscale

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) **obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

b) **obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite **obligații de plată accesorii**;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) **Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

(2) **Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.[...].**

Se reține deci că în conformitate cu aceste prevederi ale Codului de procedură, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă **se nasc în același moment**, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, **declara** și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. **Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță**, pentru că în drept, prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.

O interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata taxei colectate la data emiterii facturii, sau a impozitului pe profit la data emiterii facturii și înregistrării venitului, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să efectueze calculele impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, care spre exemplu în cazul impozitului pe profit este până la 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care trebuie determinat declarat și achitat impozitul (art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal), acestea fiind termenul la care, în drept, se naște **dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.**

În concluzie, **orice altă interpretare a acestor prevederilor art.23 și art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură, fără a fi coroborate cu termenele stabilite de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este profund eronată.**

În ceea ce privește data începerii inspecției fiscale, art.123 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“art. 123 - **Începerea inspecției fiscale** [...]

(2) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.[...].**”

Față de cele menționate mai sus, rezultă așadar, că **în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2012**, iar termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2013 și se împlinește la data de 31 decembrie 2017. Cum inspecția fiscală a început la data de 04 decembrie 2017, rezultă că obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..... sunt în cadrul termenului legal de prescripție.

Contestatară confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art.23 în raport cu alin.(1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că

momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Astfel, susținerea **S.C. ...S.R.L.** cu privire la faptul că „*organul de inspecție fiscală nu mai are dreptul de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011*”, se constată neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației privind Decizia de impunere nr. ... și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.

B)Aspecte de fond

Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și la diminuarea pierderii cu suma de ... lei, menționăm următoarele:

În fapt, conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr., în perioada 01.01.2011-31.12.2016 societatea a desfășurat activități de demontare/dezafectare a materialului tubular și recuperarea acestuia destinat vânzării, precum și comerț cu ridicata constând în achiziționarea de teavă și fier vechi în vederea revânzării ca marfă.

Totodata, în perioada 2011 - 2016 societatea verificată a închiriat de la persoana fizică, în baza Contractului de închiriere înregistrat la AFP .. sub nr. ..., un teren în suprafață de 7.000 mp, situat în, utilizat pentru depozitarea, curățarea/șlefuirea materialului tubular recuperat din demontare și dezafectare.

De asemenea, în perioada octombrie 2013 – decembrie 2016 S.C. ...S.R.L. a prestat servicii de închiriere către partenerul afiliat S.C. S.R.L. a unui utilaj (buldoexcavator) în baza Contractului nr...

În perioada verificată societatea a derulat tranzacții cu părți afiliate, atât din punct de vedere al veniturilor, cât și al cheltuielilor, respectiv au fost achiziționate bunuri/servicii de la S.C. S.R.L., S.C. ... S.R.L. și persoana fizică ... și au fost livrate bunuri/prestate servicii către S.C. ... S.R.L., iar prețul la care se transferă bunurile/serviciile în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate **reprezintă preț de transfer**.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat agentului economic prin adresa nr. întocmirea și prezentarea Dosarului prețurilor de transfer, iar prin adresa nr... înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. S.C. ...S.R.L. a înștiințat organele de control asupra faptului că renunță la întocmirea și prezentarea Dosarului prețului de transfer întrucât „nu dispune de disponibilități bănești”.

Având în vedere că S.C. ...S.R.L. nu a prezentat în timpul inspecției Dosarul prețurilor de transfer, organele de control au procedat la estimarea prețurilor de transfer, stabilind cuantumul acestora prin alocarea valorică și procentuală a cheltuielilor înregistrate de societate aferente veniturilor obținute.

Astfel, în baza datelor societăților independente selectate ca fiind părți testate, folosind metoda marjei nete și indicatorul “rata rentabilității costurilor” s-a procedat la majorarea veniturilor cu suma de ... lei și la diminuarea cheltuielilor cu suma de lei, pentru a reflecta prețul de piață al tranzacțiilor efectuate de societate cu persoane afiliate.

La control s-a calculat prețul de transfer prin metoda marjei nete, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea în minus a cheltuielilor de exploatare cu suma totală de ... lei (....) și la ajustarea în plus a veniturilor din exploatare cu suma totală de ... lei (.... anul 2016) stabilind în sarcina societății o diferență de impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de

lei (...), precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de lei aferentă perioadei 2011 – 2016.

În drept, calitatea de persoană afiliată este definită la art.7 pct.21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (valabil până la data de 31.12.2015), respectiv la art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil începând cu data de 01.01.2016), *din care cităm:*

Legea nr. 571/2003

„21. 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. Între 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.”

Legea nr.227/2015

„26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană 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;

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 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 vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană 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 în mod efectiv acea persoană juridică.

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;[...].”

Cu privire la obligatia prezentării dosarului prețurilor de transfer, art.108 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

„art. 108 - Obligația de a conduce evidența fiscală

(2) În vederea documentării respectării principiului valorii de piață contribuabilul/plătitorul care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate are obligația să întocmească dosarul prețurilor de transfer. La solicitarea organului fiscal central competent contribuabilul/plătitorul are obligația de a prezenta dosarul prețurilor de transfer. Cuantumul tranzacțiilor pentru care contribuabilul/plătitorul are obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer, termenele pentru întocmirea acestuia, conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F. *)[...].”

Totodata, Ordinul ANAF nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer precizează:

“art. 2 - (2) Contribuabilii/Plătitorii care se încadrează la prevederile alin.(1) au obligația, în baza art.108 alin.

(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să prezinte la solicitarea organului de inspecție fiscală, pe perioada derulării unei inspecții fiscale, dosarul prețurilor de transfer, întocmit potrivit prevederilor prezentului ordin. Modelul și conținutul solicitării sunt prevăzute în anexa nr.1.

art. 7 - (1) În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer

practicată. **Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.**

(2) Neprezentarea, în timpul inspecției fiscale, conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), a dosarului prețurilor de transfer, în termenele stabilite, conferă organelor de inspecție fiscală dreptul de a considera că tranzacțiile efectuate cu persoane afiliate sunt efectuate fără documentarea cuantumului prețurilor de transfer practicate.”

Referitor la tranzacțiile dintre persoane afiliate, art.11 alin.(2) lit.d) și art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

„art. 11 - **Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**[...]

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

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

art. 19 - Reguli generale [...]

(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.”

Începând cu 01.01.2016 aceste prevederi se regăsesc în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în următoarea formă:

„art. 11 - **Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

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

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.[...]

art. 19 - Reguli generale

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

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precizează:

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

- a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;
- b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
- d) circumstanțele cazului individual;
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

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

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

- b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;
- c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;
- d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;
- e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;
- f) condițiile speciale de concurență.[...]

Începând cu 01.01.2016 aceste prevederi se regăsesc în Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, în următoarea formă:

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

- a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;
- b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
- d) circumstanțele cazului individual;
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

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

- a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;
- b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;
- c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;
- d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;
- e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;
- f) condițiile speciale de concurență.

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 prețurilor", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind 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 directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”**

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE:

“1. Prețurile 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. [...]”, iar art.1.52 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer precizează:

„[...]o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiasi termeni.”.

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 strans legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparații care asigură servicii pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

Metoda marjei tranzactionale nete - O metoda de profit tranzactional 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 brat - Standardul international asupra caruia tarile membre OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal.

Tranzacții controlate - Tranzacții între doua companii care sunt afiliate una față de cealaltă.

Tranzacții necontrolate - Tranzacții între companii care sunt independente una față de alta.”

Se reține că, la ajustarea cheltuielilor și a veniturilor aferente tranzacțiilor efectuate cu persoane afiliate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și dispozițiile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere

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

art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal [...]

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevăzute metodele de estimare a prețului de piață al unor astfel de tranzacții printre acestea regăsindu-se și metoda marjei nete prezentată de organele de inspecție fiscală.

Conform pct.29 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

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

Începând cu 01.01.2016 aceste prevederi se regăsesc la pct.5 din H.G. nr.1/2016 nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, în următoarea formă:

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

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

Prin urmare, metoda marjei nete de stabilire a prețului de piață presupune compararea între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate cu aceeași indicatori ai persoanelor independente care desfășoară tranzacții similare.

Din interpretarea textului de lege menționat rezultă că estimarea marjei nete a profitului se efectuează prin:

1. compararea nivelului acesteia obținut în tranzacțiile societății afiliate cu persoane independente, sau
2. pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile realizate între persoane independente, în cazul în care societatea afiliată nu a desfășurat tranzacții cu persoane independente.

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, iar ca indicator financiar pentru a testa valoarea de piață a tranzacțiilor controlate este marja netă.

De asemenea, se mai reține că marjele nete sunt de asemenea mai tolerante la unele diferențe funcționale între tranzacțiile controlate și tranzacțiile necontrolate decât marjele de profit brut ceea ce înlesnește procesul de identificare a tranzacțiilor necontrolate și a societăților comparabile.

Autoritățile fiscale au dreptul să efectueze ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana afiliată rezidentă din tranzacții controlate nu sunt cuprinse în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei profitabilității obținute de societăți independente comparabile.

În speță, reținem că, în perioada 2011-2016 S.C. ...S.R.L. - *administrată care deține 50% din părțile sociale și ... care deține 50% din părțile sociale* - a realizat o serie de tranzacții cu persoane afiliate, respectiv:

- S.C. ... S.R.L. - *societate la care doamna ... deține 50% din capitalul social;*
- S.C. S.R.L. - *societate la care doamna ... deține 25% din capitalul social;*
- persoana fizică ... - *soțul doamnei*

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat tranzacțiile necontrolate prezentate pentru susținerea nivelului de piață al prețului de transfer utilizat în derularea tranzacțiilor cu entitățile afiliate, concluzionând că există deficiențe care afectează nivelul prețului de piață și pentru care au fost efectuate ajustări pentru asigurarea comparabilității.

Având în vedere că societatea nu a prezentat Dosarul prețurilor de transfer, **organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea prețurilor de transfer**, utilizând metoda marjei nete și indicatorul "*rata rentabilității costurilor*".

Pentru identificarea eșantionului de entități comparabile relevant pentru analiză, a fost interogată baza de date ORBIS, pe baza unui set de criterii prestabilit, fiind selectate societățile care aveau ca obiect de activitate codrile CAEN 3831, 3832 și 4677, *reprezentând activități de demontare/dezafectare a materialului tubular, recuperarea acestuia și comerț cu ridicata constând în achiziționarea de teavă și fier vechi*, adică același obiect de activitate efectiv desfășurat de societate în perioada verificată și pentru care deține autorizația de mediu nr....cu valabilitate până la 20.06.2022.

Pe baza indicatorului RRTC, au fost stabilite quartilele inferioare și superioare, precum și mediana pentru fiecare an din perioada analizată, astfel:

....

În perioada 2011-2016, organele de inspecție fiscală au calculat următoarele rate de rentabilitate obținute de S.C. ...S.R.L. în legătură cu tranzacțiile efectuate cu persoanele afiliate:

....

Urmare analizei de comparabilitate efectuată de organele de control, s-a constatat că în anul 2011 și în perioada 2014 - 2016 indicatorul de profit se află sub cuartila inferioară a intervalului de piață, astfel că au ajustat veniturile și cheltuielile încât marja aferentă tranzacțiilor cu afiliații să ajungă la nivelul mediane, după cum urmează:

În anul 2011, S.C. ...S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă venituri din activitatea desfășurată în sumă totală de ... lei (.... și cheltuieli aferente în sumă totală de lei (....).

Pentru ajustarea veniturilor și cheltuielilor organele de inspecție fiscală au alocat valoric și procentual cheltuielile înregistrate de S.C. ...S.R.L aferente veniturilor obținute în anul 2011, astfel:

- Pentru veniturile în sumă de ... lei obținute de la partenerul afiliat S.C.S.R.L. au fost alocate cheltuieli în sumă totală de ... lei [.... obținându-se o rată a rentabilității costurilor cu valoare negativă.

În vederea stabilirii prețului de piață au fost ajustate veniturile obținute din vânzarea de marfă către partenerul afiliat la nivelul medianei (2,28%) după următoarea formulă:

$$RRTC = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$$

...

Astfel, pentru a fi acoperite în anul 2011 costurile și a se obține o rată a rentabilității de 2,28% (*rata ce reprezintă valoarea mediana a RRTC obținută de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.*) societatea verificată ar fi trebuit să realizeze de la partenerul afiliat S.C. S.R.L. venituri în sumă de lei, fapt pentru care organele de inspecție au ajustat în plus veniturile obținute de societate cu suma de lei (....).

- Pentru veniturile în sumă de lei obținute de la parteneri independenți au fost alocate cheltuieli în sumă de lei [....], obținându-se o rată a rentabilității costurilor cu valoare negativă.

În vederea stabilirii prețului de piață au fost ajustate cheltuielile efectuate din tranzacțiile derulate cu persoana afiliată la nivelul medianei (2,28%) după următoarea formulă:

$$RRTC = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$$

....

Astfel, pentru anul 2011 s-a obținut o valoare a cheltuielilor ce ar fi trebuit realizată de societatea verificată în sumă de ... lei care cuprinde, atât cheltuielile înregistrate de la persoanele afiliate, cât și cheltuielile înregistrate de la parteneri independenți. Din suma de ... lei au fost eliminate cheltuielile în suma de ... lei înregistrate de la societatile independente pentru care nu era obligatorie respectarea unui preț de piață, rezultând că S.C. ...S.R.L. ar fi trebuit să înregistreze cheltuieli de la partenerii afiliați în sumă de ... lei pentru a obține o rată a rentabilității costurilor de 2,28%, fapt pentru care organele de inspecție au ajustat în minus cheltuielile efectuate de societate cu suma de ... lei (... lei cheltuieli efectuate de societatea – ... lei cheltuieli ce trebuiau efectuate de societate).

În anul 2014, S.C. ...S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă venituri din activitatea desfășurată în sumă totală de ... lei (....) și cheltuieli aferente în sumă totală de ... lei (....).

Pentru ajustarea veniturilor și cheltuielilor organele de inspecție fiscală au alocat valoric și procentual cheltuielile înregistrate de S.C. ...S.R.L aferente veniturilor obținute în anul 2014, astfel:

-Pentru veniturile în sumă de ... lei obținute de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. din prestări de servicii de punere la dispoziție a unui utilaj au fost alocate cheltuieli în sumă de), obținându-se o rată a rentabilitatii costurilor de 13,81% pentru care nu se impun ajustări.

În anul 2014, în vederea stabilirii rentabilității activității desfășurate de S.C. ...S.R.L. din punct de vedere al colectării/achiziționării de țevă și valorificării acesteia, din totalul veniturilor din exploatare au fost eliminate veniturile obținute din prestările de servicii de la partenerul afiliat S.C. S.R.L. în suma de ... lei, rezultând venituri din exploatare în sumă de ... lei (...), iar din totalul cheltuielilor de exploatare au fost eliminate cheltuielile alocate veniturilor din prestarile de servicii de la partenerul afiliat în sumă de ... lei, rezultând cheltuieli din exploatare în sumă de ...). Astfel:

-Pentru veniturile în sumă de ... lei obținute de la partenerul afiliat S.C. S.R.L. din vânzarea de țevă (diferite dimensiuni), reprezentând un procent de 22,46% din veniturile din exploatare în sumă de lei, au fost alocate cheltuieli în sumă de, obținându-se o rată a rentabilității costurilor cu valoare negativă.

În vederea stabilirii prețului de piață au fost ajustate cheltuielile efectuate din tranzacțiile derulate cu persoana afiliată la nivelul mediane (6,99%) după următoarea formulă:

$$RRTC = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$$

....

Astfel, s-a constatat că pentru a fi acoperite în anul 2014 costurile și a se obține o rată a rentabilității de 6,99% (*rata ce reprezintă valoarea mediana a RRTC obținută de societati cu activitate comparabilă cu cea a S.C. ...S.R.L.*) societatea verificată ar fi trebuit să realizeze de la partenerul afiliat S.C. S.R.L. venituri în sumă de lei, fapt pentru care organele de inspecție au ajustat în plus veniturile obținute de societate cu suma de

- Pentru veniturile în sumă de lei obținute de la parteneri independenți din vânzarea de țeavă (diferite dimensiuni), reprezentând un procent de 77,54% din veniturile din exploatare în sumă de obținându-se o rată a rentabilității costurilor cu valoare negativă.

În vederea stabilirii prețului de piață au fost ajustate cheltuielile efectuate din tranzacțiile derulate cu persoana afiliată la nivelul mediane (6,99%) după următoarea formulă:

$$RRTC = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$$

...

Astfel, pentru anul 2014 s-a obținut o valoare a cheltuielilor ce ar fi trebuit realizate de societatea verificată în sumă de lei care cuprinde, atât cheltuieli înregistrate de la persoanele afiliate, cât și cheltuielile înregistrate de la parteneri independenți. Din suma de lei au fost eliminate cheltuielile în suma de înregistrate de la societățile independente pentru care nu era obligatorie respectarea unui preț de piață, rezultând că S.C. ...S.R.L. ar fi trebuit să înregistreze cheltuieli de la partenerii afiliați în sumă de ... lei pentru a obține o rată a rentabilității costurilor de 6,99%, fapt pentru care organele de inspecție au ajustat în minus cheltuielile efectuate de societate cu suma de lei (....).

În anul 2015, S.C. ...S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă venituri din activitatea desfășurată în sumă totală de ... lei (....) și cheltuieli aferente în sumă totală de

Pentru ajustarea veniturilor și cheltuielilor organele de inspecție fiscală au alocat valoric și procentual cheltuielile înregistrate de S.C. ...S.R.L. aferente veniturilor obținute în anul 2015, astfel:

-Pentru veniturile în sumă de ... lei obținute de la partenerul afiliat S.C. S.R.L. din prestări de servicii de punere la dispoziție a unui utilaj au fost alocate cheltuieli în sumă de obținându-se o rată a rentabilității costurilor de 65,12% pentru care nu se impun ajustări.

În anul 2015, în vederea stabilirii rentabilității activității desfășurate de S.C. ...S.R.L. din punct de vedere al colectării/achiziționării de țeavă și valorificării acesteia, din totalul veniturilor din exploatare au fost eliminate veniturile obținute din prestările de servicii de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. în suma de ... lei, rezultând venituri din exploatare în sumă de ... lei (....), iar din totalul cheltuielilor de exploatare au fost eliminate cheltuielile alocate veniturilor din prestările de servicii de la partenerul afiliat în sumă de ... lei, rezultând cheltuieli din exploatare în sumă de ...). Astfel:

-Pentru veniturile în sumă de lei obținute de la partenerul afiliat S.C. S.R.L. din vânzarea de țeavă (diferite dimensiuni), reprezentând un procent de 19,19% din veniturile din exploatare în suma de lei, au fost alocate cheltuieli în suma de), obținându-se o rată a rentabilității costurilor cu valoare negativă.

În vederea stabilirii prețului de piață au fost ajustate cheltuielile efectuate din tranzacțiile derulate cu persoana afiliată la nivelul mediane (10,59%) după următoarea formulă:

$$RRTC = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$$

...

Astfel, s-a constatat că pentru a fi acoperite în anul 2015 costurile și a se obține o rată a rentabilității de 10,59% (*rata ce reprezintă valoarea mediana a RRTC obținută de societati cu activitate comparabilă cu cea a S.C. ...S.R.L.*) societatea verificată ar fi trebuit să realizeze de la

partenerul afiliat S.C. S.R.L. venituri în sumă de lei, fapt pentru care organele de inspecție au ajustat în plus veniturile obținute de societate cu suma de

- Pentru veniturile în sumă de lei obținute de la parteneri independenți din vânzarea de țevă (diferite dimensiuni), reprezentând un procent de 80,81% din veniturile din exploatare în sumă de lei, au fost alocate cheltuieli în sumă de, obținându-se o rată a rentabilității costurilor cu valoare negativă.

În vederea stabilirii prețului de piață au fost ajustate cheltuielile efectuate din tranzacțiile derulate cu persoana afiliată la nivelul medianei (10,59%) după următoarea formulă:

$$RRTC = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$$

...

Astfel, pentru anul 2015 s-a obținut o valoare a cheltuielilor ce ar fi trebuit realizate de societatea verificată în sumă de ... lei care cuprinde, atât cheltuieli înregistrate de la persoanele afiliate, cât și cheltuielile înregistrate de la parteneri independenți. Din suma ... lei au fost eliminate cheltuielile în suma de ... înregistrate de la societăți independente pentru care nu era obligatorie respectarea unui preț de piață, rezultând că S.C. ...S.R.L. ar fi trebuit să înregistreze cheltuieli de la partenerii afiliați în sumă de ... lei pentru a obține o rată a rentabilității costurilor de 10,59%, fapt pentru care organele de inspecție au ajustat în minus cheltuielile efectuate de societate cu suma de

În anul 2016, S.C. ...S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă venituri din activitatea desfășurată în sumă totală deși cheltuieli aferente în sumă totală de

Pentru ajustarea veniturilor și cheltuielilor organele de inspecție fiscală au alocat valoric și procentual cheltuielile înregistrate de S.C. ...S.R.L. aferente veniturilor obținute în anul 2016, astfel:

- Pentru veniturile în sumă de lei obținute de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. din vânzarea de țevă (diferite dimensiuni), reprezentând un procent de 31,13% din veniturile din exploatare în suma de ... lei, au fost alocate cheltuieli în suma de ..., obținându-se o rată a rentabilității costurilor cu valoare negativă.

În vederea stabilirii prețului de piață au fost ajustate cheltuielile efectuate din tranzacțiile derulate cu persoana afiliată la nivelul medianei (9,42%) după următoarea formulă:

$$RRTC = \frac{\text{Venituri} - \text{Cheltuieli}}{\text{Cheltuieli}}$$

...

Astfel, s-a constatat că pentru a fi acoperite în anul 2016 costurile și a se obține o rată a rentabilității de 9,42% (*rata ce reprezintă valoarea mediana a RRTC obținută de societati cu activitate comparabila cu cea a S.C. ...S.R.L.*) societatea verificată ar fi trebuit să realizeze de la partenerul afiliat S.C... S.R.L. venituri în sumă de ... lei, fapt pentru care organele de inspecție au ajustat în plus veniturile obținute de societate cu suma de

- Pentru veniturile în sumă de ... lei obținute de la parteneri independenți din vânzarea de țevă (diferite dimensiuni), reprezentând un procent de 68,87% din veniturile din exploatare în sumă de .. lei, au fost alocate cheltuieli în sumă de ..., obținându-se o rată a rentabilității costurilor de 2,15% peste cuartila inferioară a intervalului de piață de 1,25% pentru care nu se impun ajustări.

În concluzie, pentru a reflecta prețul de piață al tranzacțiilor efectuate de S.C. ...S.R.L. cu persoanele afiliate organele de control au ajustat în minus cheltuielile de exploatare cu suma totală de și au ajustat în plus veniturile din exploatare cu suma totală de ...

În ceea ce privește susținerea precum că, *în strategia de cautare organele de inspecție fiscală au avut în vedere "societăți comerciale cu obiect de activitate comerț cu ridicata al deșeurilor, însă subscrisa societate a comercializat o gamă diversă de produse, ca atare elementele de comparative nu sunt tocmai relevante."*, precizăm că potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ... perioada verificată societatea a desfășurat activitatea de Recuperare a materialelor reciclabile sortate, comerț cu amănuntul al deșeurilor și resturilor, demolarea(dezafectarea) materialului tubular pentru recuperarea materialului – coduri CAEN ..., pentru care deține autorizația de mediu nr.....

În susținerea celor menționate în contestație, precum că "a comercializat o gama diversă de produse", nu au fost depuse documente din care să rezulte că societatea era autorizată să comercializeze și alte produse față de cele luate în considerare de organele de inspecție.

Referitor la afirmațiile precum că "veniturile realizate din relația cu persoanele afiliate nu au avut la bază numai activități de comerț ci și activități de prestări servicii, situație ce nu a fost luată în calcul de organul fiscal, în sensul ca a ajustat aceste venituri ca și când acestea erau realizate din activități comerciale (a se vedea exemplificativ situația aferenta anului 2015 cand au fost ajustate în totalul veniturilor realizate din tranzacțiile cu Casivlad deși din totalul acestora cca. ... lei provin din prestarea de servicii", precizăm că din documentele existente la dosarul cauzei reiese că pentru ajustarea veniturilor și cheltuielilor aferente tranzacțiilor cu persoane afiliate organele de inspecție fiscală au alocat valoric și procentual cheltuielile înregistrate de societate aferente veniturilor obținute din fiecare activitate (activitatea de prestări servicii și activitatea de comerț).

Cu privire la veniturile în sumă de ... lei obținute în anul 2015 din prestarea serviciilor de punere la dispoziție de utilaje (buldoexcavator) facturate de S.C. ...S.R.L. către S.C. ... S.R.L., menționăm că din Raportul de inspecție fiscală nr.... reiese că la control au fost alocate cheltuieli în sumă totală de ... obținându-se o rată a rentabilității costurilor de 65,12% pentru care nu se impun ajustări. Întrucât, în anul 2015 pentru activitatea de prestări servicii de punere la dispoziție a unui utilaj nu se impuneau ajustări, în vederea stabilirii rentabilității activității comerciale desfășurate de S.C. ...S.R.L. în acest an, din totalul veniturilor din exploatare au fost eliminate veniturile obținute din prestările de servicii de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. în suma de ... lei, iar din totalul cheltuielilor de exploatare au fost eliminate cheltuielile alocate veniturilor din prestările de servicii de la partenerul afiliat S.C. .. S.R.L. în sumă de ... lei, așa cum am detaliat mai sus, prin urmare susținerile din contestație nu pot fi reținute în cauză.

În ceea ce privește susținerea precum că "s-a procedat la ajustarea cheltuielilor cu chiria deși față de această situație nu s-a ținut cont de pretul de piață al zonei", precizăm ca pentru stabilirea ratei de rentabilitate a cheltuielilor aferente activității comerciale organele de inspecție fiscală au luat în calcul toate cheltuielile de exploatare care au fost efectuate în scopul obținerii de venituri din activitatea comercială (achiziția de marfa, chiria terenului, salarii, materiale nestocate, cheltuieli poștale și altele) pe care le-a alocat pentru a reflecta contribuția lor la obținerea de venituri din vânzarea bunurilor pentru care societatea era autorizată și pentru a reflecta partea aferentă afiliaților.

Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE precizează la art. 2.77 faptul că la determinarea indicatorului de profit net trebuie luate în calcul doar acele elemente care sunt legate direct sau indirect de tranzacția controlată și care au o natură operațională, iar la art. 2.78 precizează faptul că veniturile și costurile care nu sunt legate de tranzacția controlată trebuie excluse acolo unde afectează material comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate, pentru aceasta fiind necesară o segmentare a datelor financiare al contribuabilului, conform art.2.79 din Liniile directoare OCDE.

Astfel, au fost luate în calculul indicatorului toate cheltuielile operaționale, directe și indirecte, care au legătură directă cu activitatea comercială, fiind respectate prevederile Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE în acest sens.

În ceea ce privesc chiria terenului situat situat în ... aceasta reprezintă cheltuielă indirectă și a fost utilizată la calculul indicatorului, pe lângă alte cheltuieli operaționale indirecte, datorită caracterului de exploatare al acesteia (terenul era utilizat pentru depozitarea și curățarea materialului tubular care ulterior era vandut), astfel că aceste costuri împreună cu celelalte costuri aferente activității comerciale au fost ajustate pentru a se încadra în rata de rentabilitate calculată pentru fiecare an în parte. Întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că pentru activitatea comercială a fost respectat principiul prețului de piață susținerile din contestație nu pot fi reținute în cauză.

Referitor la afirmația din contestație precum că "în ianuarie 2016 – tranzacția privind vânzarea unui autoturism declarată și înregistrată în evidența contabilă prin nota contabilă nr...., iar descărcarea gestiunii mijloacelor de transport prin nota contabilă ... – va comunica faptul că a fost înregistrată o eroare materială, în

sensul că a fost folosit contul 6581 Cheltuieli nedeductibile – în loc de 6583 Cheltuieli privind activele cedate. Astfel a fost majorat în mod eronat baza impozabilă cu suma de ... lei, această sumă fiind declarată și în Declarația 101 aferentă abului 2016 ca o cheltuială nedeductibilă.”, precizăm că în susținere societatea nu a depus niciun document din care să reiasă natura acestei cheltuieli, având în vedere că orice afirmație trebuie susținută de dovezi așa cum prevede art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările .

De altfel, prin Avizul de inspecție fiscală nr...., confirmat de primire de societate în data de ..., contribuabila a fost înștiințată asupra faptului că ”începând cu data de 08.11.2017 veți face obiectul unei inspecții fiscale”, urmând ca până la data începerii controlului să se prezinte ”la compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori din cadrul organului fiscal în a cărui rază teritorială aveți domiciliul fiscal, pentru remedierea eventualelor erori materiale din evidența fiscală”.

Cu toate că prin contestație afirmă că ”nu mai poate corecta eroarea prin depunerea unei declarații D101 rectificative pentru anul 2016”, precizăm că în luna august 2017 societatea a făcut obiectul unui control inopinat ocazie cu care a fost încheiat Procesul verbal nr...., astfel că timpul alocat analizării de către contribuabilă a evidenței contabile și fiscale (august 2017 – octombrie 2017) a fost suficient de mare în vederea remedierii eventualelor erori materiale.

Mai mult, potrivit prevederilor art.122 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală societatea avea posibilitatea să solicite amânarea datei începerii inspecției pentru îndreptarea erorilor, prevederi de care nu a făcut uz, prin urmare susținerile din contestație nu pot fi reținute în cauză nefiind justificate cu documente.

Conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:”[...](1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde :[...](c) motivele de fapt și de drept;[...]. În contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Totodată, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărui cereri adresate organului fiscal.[...]”

sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, se reține că, deoarece contestatara nu a prezentat argumente care să constituie izvor material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și care să fie însoțite de documente justificative doveditoare din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea în minus a cheltuielilor de exploatare cu suma totală de ... lei și la ajustarea în plus a veniturilor din exploatare cu suma totală de ... lei, atât timp cât societatea nu a făcut dovada cu documente că a respectat principiul de piață pentru transferul bunurilor sau al serviciilor tranzacționate, și nici nu a prezentat informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea nerespectând legislația fiscală în vigoare.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se constată că în mod corect și legal la inspecția fiscală s-a procedat la ajustarea în minus a cheltuielilor de exploatare cu suma totală de ... lei și la ajustarea în plus a veniturilor din exploatare cu suma totală de ... lei și, implicit, la stabilirea în sarcina **S.C. ...S.R.L.** a impozitului pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei și a măsurii

de diminuare a pierderii fiscale cu suma de lei. Drept urmare, pentru aceste capete de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, respectiv pentru **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată** în sumă de ... lei și pentru **măsura de diminuare a pierderii fiscale** cu suma de ... lei.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. ...S.R.L.** din comuna Filipeștii de Târg, județul ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.... emise de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.... pentru suma totală ... lei reprezentând:

- ... lei impozit pe profit suplimentar;
- ... lei diminuarea pierderii fiscale.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

..