

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

DECIZIA nr. xx
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xx S.R.L
din comuna xx, județul xx

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx** a fost sesizat de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx – Activitatea de Inspectie Fiscala** prin adresa nr.xx, înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx, în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **SC xx SRL** din comuna xx, jud.xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx și a Raportului de inspecție fiscală nr.xx în baza căruia a fost emisă de A.J.F.P. xx și comunicată în xx.

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

Societatea Comercială xx SRL are domiciliul fiscal în sat xx, comuna xx, str.xx, nr.xx, județul xx, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului xx sub numărul Jxx și are codul de identificare fiscală xx.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx pentru suma totală contestată de xx lei reprezentând obligațiile fiscale stabilite suplimentar – respectiv :

- impozit pe profit stabilit suplimentar xx lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar xx lei.

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

I. Susținerile contestatarii sunt următoarele (citată) :

„[...] **CONTESTAȚIE** [...]”

Societatea contesta obligațiile stabilite în sarcina Societății, de către organele de inspecție fiscală, prin actul administrativ-fiscal menționat mai sus, după cum urmează:

Cu privire la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază suplimentară impozabilă, pentru perioada xx, în suma totală de xx lei, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar de xx lei.

Cu privire la TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru perioada xx în suma totală de xx lei, rezultând astfel o sumă de TVA suplimentară de xx lei.

Societatea contesta suma de xx lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent perioadei xx (din care xx lei impozit pe profit suplimentar urmare a unor ajustări de preturi de transfer și xx lei impozit pe profit suplimentar generat de considerarea drept nedeductibile de către echipa de inspecție fiscală a unor cheltuieli cu serviciile achiziționate de Societate) și suma de xx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru perioada xx.

In conformitate cu prevederile art.272 alineatul (5) și art.273 din Legea nr. 207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **solicităm următoarele:**

Admiterea contestației, astfel cum a fost formulată, împotriva:

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx;

Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de xx, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx și

Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx și a raportului de inspecție fiscală încheiat la data de xx, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx în ceea ce privește suma de xx lei reprezentând impozit pe profit și xx lei reprezentând TVA.

În soluționarea prezentei Contestații, va rugăm să aveți în vedere următoarele: [...]

ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL - Impozitul pe profit - ajustări de preturi de transfer

În perioada analizată, Societatea a derulat tranzacții comerciale (achiziții de materii prime, vânzare de produse realizate local) cu o entitate afiliată nerezidentă. Echipa de inspecție fiscală a considerat că, pentru perioada xx tranzacția nu s-a derulat în condiții de piață și a ajustat (crescut) veniturile operaționale realizate de Societate. Societatea nu este de acord cu constatările echipei de inspecție fiscală pentru motivele și argumentele menționate mai jos.

Respingerea studiului de comparabilitate realizat de Societate

În constatările din cadrul raportului de inspecție fiscală, pentru analiza indicatorilor financiari ai Societății din perioada analizată xx, echipa de inspecție fiscală, în mod eronat, nu a luat în considerare studiul de comparabilitate efectuat de Societate și a realizat un studiu de comparabilitate pe piața din România, în urma căruia x, respectiv x societăți au fost selectate în vederea stabilirii intervalului intercuartilar de comparabilitate. În urma acestui fapt, echipa de inspecție fiscală a ajustat veniturile impozabile obținute de Societate pentru perioada xx, rezultând o bază impozabilă stabilită suplimentar de xx și un impozit pe profit suplimentar de xx lei.

Societatea **nu este de acord** cu abordarea echipei de inspecție fiscală și a motivelor invocate în raportul de inspecție fiscală din considerentele menționate punctual, mai jos.

Având în vedere că metoda marjei nete presupune un grad ridicat de comparabilitate în ceea ce privește profilul funcțional al societăților/tranzacțiilor analizate (fiind tolerate doar diferențe minore în profilul funcțional), Societatea prezintă mai jos deficiențele aferente studiului de comparabilitate realizat de echipa de inspecție fiscală.

În ceea ce privește setul final de societăți comparabile identificate de echipa de inspecție fiscală (x, respectiv x societăți) se impun următoarele observații (o descriere a activității acestora, disponibilă pe site-ul fiecărei societăți se regăsește în Anexa 4).

Profil funcțional necomparabil cu cel al societății testate, în speța xx Ro [...]

Societatea aduce următoarele observații și argumente în susținerea poziției sale:

Un studiu de comparabilitate nu presupune aplicarea doar a unor criterii cantitative de selecție a eșantionului, ci și a unor criterii calitative, cel mai important dintre acestea fiind cel al comparabilității profilului funcțional, respectiv al activității desfășurate de societățile considerate potențial comparabile, a funcțiilor și riscurilor asumate de acestea.

Echipa de inspecție fiscală **nu a aplicat criteriile calitative** (după cum reiese din metodologia de cautare descrisă în raportul de inspecție fiscală, de unde se poate observa că toate societățile respinse de echipa de inspecție fiscală au fost respinse **exclusiv** pe criterii cantitative: absența date financiare, independența și indicatori cu valori deviate - în mod specific, din xx de societăți rezultate în urma interogării bazei de date Orbis, xx dintre acestea au fost respinse pe criterii de independență, x societăți pentru că nu au prezentat date financiare pentru cel puțin x din ultimii x ani, x societăți pentru că au prezentat rezultate extreme ale indicatorului analizat - rezultând astfel în setul final un număr de x societăți) în realizarea studiului de comparabilitate pe piața din România, astfel că au fost selectate eronat, prin absența aplicării criteriilor calitative, x din x societăți pentru setul final de societăți comparabile (i.e. xx).

Cele x societăți selectate eronat de echipa de inspecție fiscală pentru setul final de societăți comparabile au fost respinse pe criterii de natură calitativă de x Ro, acestea nefiind comparabile cu societatea xx Ro în ceea ce privește activitatea desfășurată. Echipa de inspecție fiscală, în mod eronat concluzionează, că cele x societăți alese au un profil funcțional similar cu cel al societății testate, menționând, în acest sens, că acestea au ca obiect de activitate producția de mase plastice prin injecție, acest fapt reiesind din descrierea disponibilă pe site-urile oficiale, fara însă a analiza în mod efectiv descrierea activităților, produselor realizate și serviciilor prestate de acestea. [...]

Având în vedere că din cele x societăți selectate de echipa de inspecție fiscală în vederea stabilirii intervalului intercuartilar de comparabilitate, x societăți (i.e. xx) **nu sunt comparabile** cu societatea xx Ro în ceea ce privește funcțiile și riscurile desfășurate/asumate, existând diferențe semnificative între profilul funcțional al acestora comparativ cu profilul funcțional al societății xx Ro, iar informațiile despre o alta (a patra) societate nu erau disponibile contribuabilului la momentul realizării studiului, **rezulta ca numărul de societăți comparabile ramase în setul final sunt insuficiente pentru a realiza un interval intercuartilar de comparabilitate.**

Astfel, având în vedere numărul insuficient de societăți comparabile identificate pe piața din România, considerăm că studiul de comparabilitate efectuat de societatea xx Ro, prin extinderea criteriului teritorial de cautare pe piața din Uniunea Europeană, este în conformitate cu prevederile privind art.8, pct.1 din OMFP 442/2016.

Suplimentar fata de cele de mai sus, menționam faptul ca o marja de profit de 16% in medie considerata de echipa de inspectie fiscala pentru ajustare este in complet dezacord cu marja de profit așteptata a fi obtinuta de o societate cu un profil funcțional de producător la comanda, care prin definiție are funcții si riscuri limitate si, prin urmare, si marja acestuia de profit ar trebui sa reflecte acest aspect (marja mai redusa, dar constanta). De altfel, nici societatea italiana afiliata cu care xx Ro a derulat tranzacții si care, printre altele, are si funcția de vanzare si un profil funcțional mai complex, nu are o marja de profit ridicata, in aproape toata perioada aceasta avand o marja chiar mai mica decât cea a societății din Romania, dupa cum se poate observa din raportul financiar extras din Amadeus si anexat la prezenta (in anul x- Anexa 5).

Pe baza argumentelor descrise mai sus, Societatea nu este de acord cu cele constatate de echipa de inspectie fiscala si menționate in raportul de inspectie fiscala si, drept urmare, solicitam respingerea abordării utilizate de echipa de inspectie fiscala si anulara ajustărilor de preturi de transfer realizate de aceasta.

Studiul de comparabilitate realizat de xx Ro

Avand in vedere ca intervalul intercuartilar a fost calculat prin includerea in eșantionul de societati comparabile a unor societati care nu sunt comparabile cu societatea xx Ro in ceea ce privește activitatea desfasurata si totodata ca prin eliminarea acestor societati, studiul de comparabilitate pe piața din Romania ar fi avut un număr final insuficient de societati comparabile, echipa de inspectie fiscala a ajustat în mod eronat veniturile din livrările de bunuri si servicii către entitatea afiliata xx. srl, concluzia echipei de inspectie fiscala fiind bazata pe o analiza eronata pentru evaluarea conformității cu principiul valorii de piața întrucât nu respecta criteriile de comparabilitate de un impact major.[...]

Consideram ca procedura utilizata de inspectorii fiscali cu privire la ajustările efectuate de echipa de inspectie fiscala ce au avut în vedere utilizarea cuartilei mediana a intervalului inter-cuarter nu respecta prevederile legale în vigoare în anul x avand în vedere motivele prezentate mai jos.

Divergența care apare în acest sens se refera la corectitudinea utilizării valorii mediane intervalului intercuarter în comparație cu a treia cuartila a intervalului intercuarter în scopul realizării ajustărilor în materie de preturi de transfer.[...]

Ca si consecința, ajustările preturilor de transfer efectuate de către autoritatile fiscale în anul xx, prin creșterea veniturilor xx Ro, desi Societatea considera faptul ca a respectat regulile preturilor de transfer si, prin urmare, nu este de acord cu aceste ajustari efectuate de echipa de inspectie fiscala, ar fi trebuit realizata la nivelul celei primei cuartile a intervalului inter-cuarter (si nu la valoarea mediane); astfel, ajustarea stabilita de autoritatile fiscale ar fi trebuit sa fie semnificativ mai mica (i.e. **marirea bazei impozabile, pentru anul xx, la nivelul xx Ro cu xx RON comparativ cu xx stabilit prin raportul de inspectie fiscala, ceea ce ar conduce si la o micșorare a impozitului pe profit calculat suplimentar de la xx RON la xx RON.**

Desi Societatea nu este de acord cu constatările inspectorilor fiscali avand în vedere faptul ca aceasta considera ca tranzacțiile desfasurate cu societatea afiliata au fost desfasurate în conformitate cu principiile preturilor de transfer si documentate corespunzător, calculul de mai sus prezintă, în scopuri ilustrative, ca ajustarea efectuata de inspectorii fiscali pentru anul xx ar trebuit sa fie semnificativ mai mica tinand cont de faptul ca acestea nu ar fi trebuit efectuata la nivelul mediane intervalului, dupa cum a fost documentat mai sus.

ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL - Impozitul pe profit - Considerarea drept nedeductibile a cheltuielilor de transport persoane achiziționate

In perioada xx xx - xx, Societatea a inregistrat cheltuieli cu serviciile de transport persoane in regim de taximetrie achiziționate de la societatea xx SRL (in baza contractului incheiat intre parti nr.xxxx) si evidențiate in conturile 628 - alte cheltuieli cu serviciile executate de terti si 624 - cheltuieli cu transportul de bunuri si personal in suma de xei. Serviciile respective au fost folosite de personalul/administratorul Societății pentru diverse deplasări (de ex. la furnizori, banca, deplasare către si la locul de munca, etc) realizate in scopul afacerii.

Echipa de inspectie fiscala a considerat ca Societatea nu dispune de documente justificative, anexe, care sa justifice necesitatea efectuării acestor servicii in folosul activității economice derulate, respectiv persoanele care au beneficiat de aceste servicii, rutele pe care s-a efectuat transportul, necesitatea efectuării acestor servicii etc., considerând astfel respectivele cheltuieli drept nedeductibile la calculul impozitului pe profit, fapt ce a condus la un impozit pe profit suplimentar de xxlei.

Fata de cele retinute de către organul de inspectie fiscala potrivit carora pentru serviciile achiziționate de Societate de la xx SRL nu se indeplinesc condițiile dreptului de deducere a cheltuielilor, precizam următoarele aspecte legale relevante.

Echipa de inspectie fiscala face confuzie intre mijloacele de proba folosite pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate (mijloace de proba aflate la latitudinea contribuabilului) si reglementările contabile (Ordinul 1802/2014) si care reglementează inregistrarea operațiunilor economico-financiare in contabilitate. Pentru analiza serviciilor prestate in vederea admiterii sau respingerii cheltuielilor inregistrate, accentul trebuie pus pe substanța economica, pe fond, nu pe forma documentelor.

Consideram astfel ca intentia legiuitorului este aceea de a stabili ca elemente de proba orice material care descrie si probeaza efectuarea unui serviciu. Prin urmare, Societatea considera ca materialele puse la dispoziția echipei de inspectie fiscala (factura si bonurile fiscale), cu titlu de exemplu, demonstrează, in mod concret, prestarea respectivelor servicii.

Potrivit art.25 Cheltuieli din Legea 227/xx - valabil pentru perioada xx „pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare, precum si taxele de inscriere, cotizațiile si contribuțiile datorate către camerele de comerț si industrie, organizațiile patronale si organizațiile sindicale”.

Trebuie menționat, de asemenea ca, din perspectiva condițiilor de forma, începând cu anul xx, Codul Fiscal a fost modificat (față de varianta în vigoare în xx) astfel încât, pentru deductibilitatea serviciilor nu se mai pune accentul pe susținerea formală cu rapoarte, situații de lucrări, studii și alte documente similare a prestării acestor servicii, legislația privind impozitul pe profit impunând numai o condiție de fond prin care să se arate legătură dintre serviciile achiziționate și activitatea economică a contribuabilului, aspecte ce nu au fost deloc analizate de echipa de inspecție fiscală.

Menționăm ca Societatea, în afara de bonurile fiscale, deja menționate ca și documente suport atașate facturilor și contractului, poate aduna informațiile necesare și poate furniza situații centralizatoare cu privire la persoanele (angajați/administratori) ai Societății care au utilizat respectivele servicii și motivul deplasării acestora, situații care urmează a fi atașate ca probe în contestație.[...]

În consecință, considerăm ca **refuzul organelor de inspecție fiscală în acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile achiziționate de Societate de la xx, ce au fost utilizate în activitatea xx Ro în scopul desfășurării activității economice, nu se justifică.**

ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL - TVA

În perioada verificată, Societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile de transport persoane în regim de taximetrie achiziționate de la societatea xx SRL (în baza contractului încheiat între părți nr.xxxx) și evidențiate în conturile 628 - alte cheltuieli cu serviciile executate de terți și 624 - cheltuieli cu transportul de bunuri și personal în suma de xx lei baza, cu o sumă de TVA aferentă de xx lei. Serviciile au fost folosite de personalul/administratorul Societății pentru diverse deplasări (de ex. la furnizori, banca etc) realizate în scopul afacerii.[...]

Asa cum au putut constata și organele de inspecție fiscală din analiza efectuată la nivelul Societății, aceasta a desfășurat activități economice supuse la plata TVA pe întreaga perioadă verificată. Ținând cont de cele de mai sus, argumentele echipei de inspecție fiscală nu pot fi reținute, deoarece ignoră în totalitate interpretarea Curții de Justiție a Uniunii Europene privitoare la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Astfel, din deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene reiese că dreptul de a deduce TVA în legătură cu achizițiile efectuate trebuie acordat în situații în care, pe de o parte, persoana interesată este o persoană impozabilă și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat sunt utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și, în amonte, aceste bunuri sunt livrate sau aceste servicii sunt prestate de o altă persoană impozabilă.

În ceea ce privește condițiile de forma ale dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să dețină o factura întocmită în conformitate cu prevederile din directiva de TVA, în factura trebuie să se menționeze în mod distinct printre altele numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile, numele și adresa completă ale acesteia, precum și cantitatea și natura bunurilor livrate.

De asemenea, din deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene reiese că dreptul de a deduce TVA în legătură cu achizițiile efectuate trebuie acordat în situații în care acestea sunt legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile sau, chiar și în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează.

Prin urmare, având în vedere interpretarea dată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu privire la dreptul de deducere pentru serviciile achiziționate, interpretare care este obligatorie pentru toate Statele Membre ale Uniunii Europene, reiese în mod clar că Societatea are dreptul de a deduce

TVA pentru serviciile achiziționate deoarece acestea au fost achiziționate în scopul desfășurării activității sale economice, iar pentru acestea Societatea deține facturi corect întocmite.

În concluzie, considerăm neîntemeiate susținerile organului de inspecție fiscală pentru următoarele argumente:

Achizițiile de servicii realizate de Societate au fost destinate operațiunilor sale taxabile (în speța deplasări ale personalului Societății);

Societatea deține facturi relevante corect întocmite;

Prin urmare, considerăm nefondată concluzia inspectorilor fiscali, aceea că Societatea trebuie să dovedească prin documente justificative adiționale că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile.

Pe cale de consecință, considerăm ca, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unor obligații de plată suplimentare în contul TVA, ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de la xx SRL în suma de xx lei.

Stabilirea eronată de obligații fiscale pentru anul xx - împlinirea termenului de prescripție

Baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul xx (ce a condus la diminuarea pierderii fiscale a Societății), a fost stabilită nelegal după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, respectiv prin încălcarea termenului de prescripție stabilit de reglementările legale.

Prin urmare, dreptul de creanță și obligația fiscală de impozit pe profit pentru anul xx s-au născut în anul xx când s-a constituit baza de impunere, astfel că perioada de prescripție ar fi expirat deja în luna ianuarie a anului xx, cu excepția cazului în care ar fi intervenit evenimente care să atragă întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Menționăm faptul că în conformitate cu prevederile art.347 alin.(1) din Noul Cod de procedură fiscală, "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." Astfel, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul xx trebuie analizat prin

raportare la prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala (in vigoare pana la xx xx).

In drept, pe baza prevederilor art.91 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare („Codul de procedura fiscala” in cele ce urmeaza) **dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie in termen de 5 ani**, cu excepția cazului in care acestea rezulta din savarsirea unei fapte prevăzute de legea penala.

Termenul de prescripție incepe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui in care s-a născut creanța fiscala, daca legea nu dispune altfel.

Potrivit prevederilor art.23 din Codul de procedura fiscala dreptul de creanța fiscala si obligația fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, **se constituie baza de impunere care le generează**, tot la acest moment nascandu-se si dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscala datorata, daca legea nu prevede altfel.

Aceste prevederi au fost preluate si la nivelul art.21 alin.(1) din noul Cod de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/xx, conform caruia: “Daca legea nu prevede altfel, **dreptul de creanța fiscala si obligația fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le genereaza sau in momentul la care contribuabilul/platitorul este îndreptatit, potrivit legii, sa ceara restituirea.**”

Totodata, practica judiciara a înaltei Curți de Casație si Justitie vine in intampinarea afirmațiilor de mai sus, astfel: Decizia irevocabila nr.xx, pronunțata in ședința publica din data de xx de către înalta Curte de Casație si Justitie, Secția de contencios administrativ si fiscal, prin care Instanta de recurs (ICCJ) a hotarat ca „**In speța de fata, termenul de prescripție aplicabil este de 5 ani, conform art.91 alin.(1) C. proc. Fisc., termen ce a început sa curgă la data de la 1 ianuarie a anului următor celui in care s-a născut creanța fiscala.**”

Astfel, pentru creanțele fiscale aferente anului xx, termenul de prescripție a inceput sa curgă de la 1 ianuarie xx si s-a implinit in ianuarie xx; pentru creanțele fiscale aferente anului xx, termenul de prescripție a inceput sa curgă de la 1 ianuarie xx si s-a implinit in ianuarie xx; pentru creanțele fiscale aferente anului xx, termenul de prescripție a inceput sa curgă la data de 1 ianuariexx si s-a implinit in ianuarie xx;”

Decizia nr.xx emisa de înalta Curte de Casație si Justitie in dosarul nr.xx avand ca obiect recurs in interesul legii si care a stabilit ca termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit si accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal in care s-a realizat profitul impozabil din care rezulta impozitul pe profit datorat de contribuabil.

Pe cale de consecința, consideram ca, in mod nelegal, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea unei baze impozabile suplimentare la nivelul anului xx (i.e. xx, in condițiile in care la data inceperii inspectiei fiscale, obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit aferente anului xx erau prescrise.

Accesoriile care urmeaza a fi stabilite la plata în sarcina xx Ro urmare a impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar de echipa de inspectie fiscala sunt, la rândul lor, nejustificate. Principiul accesorium sequitur principale In ceea ce privește **accesoriile (dobânzi, penalitati de întârziere, penalitati de nedeclarare)** calculate la suma de impozit pe profit/TVA stabilita eronat de plata de organele de inspectie fiscala Societății, consideram ca Societatea nu datoreaza sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare in contul de impozit pe profit si in baza principiului de drept “accesorium sequitur principale”, nu datoreaza nici obligațiile fiscale accesorii.

In conformitate cu prevederile art.98 lit.(c), 173 (5) si art.181 din Codul de procedura fiscala, pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobânzi, penalitati de intarziere si penalitati de nedeclarare.

Prin urmare, rezulta ca numai in situatia in care nu se achita la scadenta obligațiile de plata, debitorii datoreaza accesorii. Întrucât Societatea nu datoreaza obligația fiscala principala către bugetul general consolidat nu exista temei legal pentru calculul dobânzilor, penalităților de intarziere si a celor de nedeclarare.

Potrivit acestui principiu, dobânzile si penalitățile urmeaza aceeași soarta ca si debitul principal în consecința, avand în vedere motivele de nelegalitate anterior expuse, solicitam organului de soluționare sa dispună anularea actelor fiscale contestate nu doar în ceea ce privește obligațiile principale stabilite în sarcina xx Ro, ci si în ceea ce privește accesoriile aferente acestor sume, necomunicate inca Societății.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, consideram ca nu exista un temei legal in baza caruia Societății sa ii fie imputate accesorii (dobânzi de intarziere, penalitati de intarziere si penalitati de nedeclarare) aferente impozitului pe profit si TVA stabilit eronat de plata de organele de inspectie fiscala Societății.

ASPECTE PROCEDURALE

In plus fata de argumentele prezentate mai sus, menționam faptul ca faptul ca autoritatile fiscale nu au luat in considerare toate argumentele prezentate de Societate in dosarul de preturi de transfer, documentele ulterioare prezentate si punctul de vedere prezentat atunci cand a determinat obligațiile fiscale ale Societății in perioada supusa analizei, asa cum ar fi trebuit sa o faca, conform art.7, para.(2) si (3) din Codul de procedura fiscala ce sublinieaza rolul activ al autoritatilor fiscale si nu au argumentat propriile constatări.

CONCLUZII

Tinand seama de argumentele expuse anterior, va rugam sa constatati lipsa de temei legal a constatărilor organelor de inspectie fiscala si, in aceste condiții, va solicitam sa admiteti prezenta contestație si, pe cale de consecința, sa dispuneți:

Admiterea contestației, astfel cum a fost formulata, impotriva:

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, inregistrata la Agenția Naționala de Administrare Fiscala, Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx;

Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de xx, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx și **Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice**, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx și a raportului de inspecție fiscală încheiat la data de xx, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx în ceea ce privește suma de xx lei reprezentând impozit pe profit și xx lei reprezentând TVA.

In drept sunt aplicabile prevederile art.268 - 270, coroborate cu prevederile art.272 din Cod procedura fiscală, precum și toate celelalte dispoziții invocate în cele de mai sus.

In probatiune, înțelegem să ne folosim de înscrisurile depuse odată cu prezenta contestație.

SUSȚINEREA ORALA A CONTESTAȚIEI

În temeiul art.276 alin.(5) din Codul de procedură fiscală privind posibilitatea contribuabilului de a susține oral contestația și a pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, vă solicităm în mod respectuos stabilirea unei întâlniri în acest sens, prin indicarea datei, locului și orei la care va avea loc această susținere.

PROBE

În susținerea cauzei, anexăm copii după următoarele documente:

Anexa nr. 1 - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx/xx;

Anexa nr.2 - Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de xx, înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx, AJFP xx, sub nr.xx

Anexa nr.3 - formular comunicare RIF – xx/xx;

Anexa nr.4 - Descriere societăți de pe piața din România;

Anexa nr.5 - Raport financiar xx Italia.[...]"

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

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

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

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

„[...] Din verificarea evidentei financiar contabile aferente anului xxau rezultat următoarele deficiente:

A. Urmare analizării dosarului prezentat de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Analiza dosarului preturilor de transfer are în vedere faptul că substanța economică prevalează forma, respectiv analiza dosarului preturilor de transfer se va baza pe înțelegerea activității desfășurate de contribuabil și mai puțin cadrul juridic, având în vedere că tranzacțiile se desfășoară între persoane afiliate ce au un interes comun.

xx S.R.L., poate fi caracterizată prin prisma activității pe care o desfășoară ca un producător pe baza de comandă care achiziționează materie primă și consumabilele în proporție de xx% de la partea afiliată - xx Italia și revinde produsul finit către acesta xx %. Societatea are închiriat spațiile pentru birouri, pentru depozitare și pentru realizarea producției de la SC xx SRL- CUI xx. Transportul bunurilor a fost subcontractat de xx S.R.L către societăți specializate.

Producătorul la/pe baza de comandă (Pct.9.27 din Liniile directoare OCDE, ediția iulie 2010) , spre deosebire de producătorul în regim de subcontractare, poate avea drept de decizie asupra furnizorilor de materii prime și materiale (Pct.7.40 din Liniile directoare OCDE, ediția iulie 2010) .

În privința activelor, pe lângă utilaje, echipamente, producătorul la/pe baza de comandă poate să aibă și personal specializat sau cu mai multă experiență pe anumite domenii necesare procesului de producție (de exemplu, pe partea de aprovizionare/logistică).

Producătorul la/pe baza de comandă lucrează conform schemelor, schitelor sau specificațiilor tehnice primite din partea beneficiarului și utilizează în procesul de producție materialele și materiile primite furnizate de acesta. Producătorul la/pe baza de comandă nu are nici un fel de putere de decizie în procesul economic (ce se va produce, de unde vor fi luate materiile prime și materialele, la ce preț se va comercializa produsul finit etc.) și este remunerat pe baza cheltuielilor totale din exploatare plus o marjă de profit.

Funcțiile indeplinite de producătorul la/pe baza de comandă pot fi rezumate la procesarea materiilor prime și materialelor în produse finite. Implicit, riscurile acestuia sunt limitate (Pct.1.47 din Liniile directoare OCDE, ediția

xx) si se rezuma la respectarea calitatii si termenelor de livrare cerute de catre beneficiar pentru produs. In functie de modul de remunerare stabilit prin contract, poate sa existe si un risc valutar in masura in care veniturile sunt in alta moneda decat cea in care sunt inregistrate cheltuielile.

Din punct de vedere operational si organizatoric, societatea xx isi desfasoara activitatea în unitatea de productie din Judetul xx. Aceasta fabrica produce local dispozitive medicale de unica folosinta printr-un proces de injectare materiale plastice urmand a fi vandute societatii afiliate din Italia, care desfasoara activitate de distributie pentru clientii intracomunitari.

Conform Dosarului de pret prezentat de societate tranzactiile in cadrul Grupului xx sunt stabilite la nivelul costurilor plus o marja de profit. In cadrul grupului, fiecare entitate isi asuma functiile si riscurile aferente activitatii pe care o desfasoara: xx- in calitate de distribuitor, xx – in calitate de producator la comanda.

Astfel, remuneratia producatorului la/pe baza de comanda este marja de profit aplicata la total costuri, pretul fiind stabilit de catre grup.

Pentru a determina daca profiturile totale nete de exploatare ale unui producator la/pe baza de comanda sunt la limita de piata, se aplica metoda marjei nete de tranzactionare. Acest lucru ia in considerare toate functiile indeplinite si riscurile asumate de producatorul la/pe baza de comanda si marjele diferite generate de vanzarea de dispozitive medicale de unica folosinta.

Marja de exploatare neta (in mod normal, marja EBIT, adica EBIT impartita la costuri/cheltuieli nete) a unui producator la/pe baza de comanda este comparata cu marjele nete de exploatare ale unor societati similare fara legătura cu acesta.

Aceasta metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale partii testate cu indicatorii financiari de profit ai unor independenti comparabili. Precizam ca comparabilitatea pe baza de produs nu este un criteriu esential, iar companiile comparabile se gasesc relativ usor avand in vedere ca partea testata are putine riscuri, indeplineste functii putine si nu detine active intangibile.

Societatea a prezentat Contractul de antrepriza din data de xx, care a fost inlocuit de Contractul incheiat in data de xx.xx incheiat intre entitatile participante la tranzactie. In ghidul OECD, la Capitolul I – Principiul lungimii de brat, sub-capitolul Introducere , pct.1.2 , se prevede ca :” Este important de retinut ca necesitatea de a face o ajustare pentru a aproxima tranzactiile la lungime de brat ia nastere indiferent de orice obligatie contractuala asumata de parti de a plati un anumit pret, si fara nici o legatura cu intentia partilor de a minimiza sau a eluda impozitele. “

xx SRL achizitioneaza in raport cu entitatile nefiliate in RON, iar o parte semnificativa a veniturilor realizate sunt realizate in Euro, deci consecintele variatiei riscului de schimb valutar i se atribuie companiei xx SRL.

Conform clauzelor contractuale, livrarea se realizeaza franco fabrica, costurile asociate transportului catre sediul societatii din Italia fiind suportate de xx (prin refacturarea, pe linie separata pe factura, de catre societatea din Romania). In ceea ce priveste livrarile catre clientii sai terti, societatea din Romania este cea care suporta costurile asociate transportului catre sediul clientilor respectivi.

Din datele prezentate de societate in dosarul preturilor de transfer se identifica ca metoda aleasa - metoda profitului tranzactional (metoda marjei nete), ce este adecvata in analiza tranzactiilor intre xx SRL și afiliatii sai in ceea ce priveste achizitiile / livrari de bunuri. In cadrul metodei marjei nete, a fost ales ca indicator de profit la testarea preturilor de piata, NCP bazat pe costuri, care reprezinta raportul dintre profitul operational net și cheltuielile totale de exploatare ($NPC = \text{Profit Operational} / \text{Costuri totale de exploatare}$). Acest indicator a fost raportat la mediana rezultata din analiza profiturilor obtinute de societatile comparabile incluse in analiza.

Metoda poate fi folosita si este de incredere daca exista similaritate intre functiile indeplinite, riscurile asumate, respectiv exista o corespondenta intre acestea si nivelul cheltuielilor operationale implicate. Metoda nu necesita neapărat produse identice sau substantial similare.

Din analiza informatiilor furnizate de ORBIS, s-a constatat ca are relatii de afiliere indirecta cu urmatoarea persoana juridica: SC xx (la care xx detine 100% din capitalul social al societatii);

La stabilirea si prezentarea persoanelor afiliate au fost avute in vedere prevederile art. 7 pct. 26 din Legea nr. 227/xx privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia: “ 26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: 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;”

Pentru analiza indicatorilor financiari ai societatii comparativ cu cei obtinuti de principalii competitori de pe piata în care isi desfasoara activitatea societatea analizata s-a interogat baza de date ORBIS la data de xx avand în vedere urmatoarele criterii de selectie:

⌚ World region/Country/Region in country: xx

⌚ NACE Rev. 2 (Primary code only): xx

⌚ BvD Independence indicator: A+, A, A-, U, Add all publicly listed companies, xx;

⌚ Status: Active, Unknown situation

⌚ Consolidation code :UI (companies with unconsolidated accounts only) (EXCLUS) Shareholders with subsidiaries by profile: owned between xxx

⌚ Operating revenue (Turnover) (th RON): xx

Criteriile de selectie au presupus includerea in esantion a societatilor care respectau criteriile 1-5, 7 plus excluderea din esantion a societatilor care respectau criteriul 6, iar formula utilizata de Orbis a fost : Boolean

search 1 And 2 And 3 And Not 4 And 5 And Not 6 And 7, rezultand un nr. de xx de companii cu activitate comparabila.

In urma acestei cautari, am exportat din baza de date Orbis in Excel pentru lista de societati rezultata informatiile necesare, precum: denumirea societatii (Company name); tara(Country); cod CAEN ver.2 principal (NACE Rev.2 Core Code (4 digits)); CUI din Romania conform Orbis(BvD ID number);indicatorul de independenta conform Orbis (BvD Indep.Indic); categoria companiei; numarul de angajati (Number of employees); cifra de afaceri (operating revenue (x) pentru perioada xx; rezultat din exploatare (Operating P/L [=EBIT]) pentru perioada xx;

Au fost utilizate urmatoarele criterii de cautare :

Primul pas al procesului de cautare a fost selectarea in baza de date ORBIS a companiilor cu sediul in Romania, in linie cu cerintele legislatiei locale in domeniul preturilor de transfer(art.8, pct.1 din OMFP nr. 442/2016);

- Urmatorul pas al procesului de cautare, utilizand varianta rev. 2 pentru codul CAEN - xx, a urmarit sa identifice companii care au declarat un cod CAEN care este aferent productiei de mase plastice.

Urmatorul pas in procesul de selectie in baza de date ORBIS a fost eliminarea companiilor care nu erau independente, deoarece rezultatele companiilor afiliate pot fi distorsionate de tranzactiile cu partile lor afiliate. Prin urmare, s-au exclus din esantion companiile afiliate in numar de 44, intrucat unul dintre actionari detine direct sau indirect cel putin xx% din capital, conform definitiei partilor afiliate din Codul Fiscal;

In cadrul selectiei manuale s-a urmarit selectarea unor societati care sa poata fi considerate comparabile fata de activitatea analizata prin prisma profitului functional cautat. In cadrul acestui proces se urmareste, in general, un model economic, avand in vedere imposibilitatea de a identifica societati care sa desfasoare o activitate economica absolut identica fata de cea analizata (Pct.3.38 din Liniile directoare OCDE, editia xx) .

Precizam ca compania xx SRL ce a fost inclusa in Dosarul de pret intocmit de societate in esantionul de comparabilitate, nu a fost luata in calcul la control, intrucat aceasta nu indeplineste conditiile de independenta prevazut de Codul fiscal.

Referitor la societatile xx, precizam ca acestea indeplinesc criteriile de cautare : criteriu geografic - Romania, criteriul codului de clasificare - CAEN xx, criteriul activ, criteriul independentei, criteriul filialelor, criteriul financiar . Astfel, acestea au fost luate in calcul la stabilirea medianei de catre echipa de inspectie fiscala si nu trebuiau eliminate din esantion de comparabilitate prezentat de societatea verificata in Dosarul de pret.

Avand in vedere ca au fost identificate un numar de 4, respectiv 5 societati comparabile cu societatea verificata pe teritoriul Romaniei, contribuabilul nu trebuia sa extinda criteriul geografic de cautare la Uniunea Europeana in intocmirea Dosarului preturilor de transfer, asa cum este prevazut de art.8, pct.1 din OMFP 442/2016.

Modelul economic este foarte important deoarece rentabilitatea unei societati comerciale ar trebui sa urmareasca functiile indeplinite, riscurile asumate si activele utilizate de catre aceasta (Pct.1.42 din Liniile directoare OCDE, editia iulie 2010). Fiecare element suplimentar (functie, risc sau activ) ar trebui sa duca la o crestere a rentabilitatii societății comerciale. Similar, fiecare element care nu este prezent in cadrul activitatii unei societati analizate poate duce la o diminuare a rentabilitatii.

Astfel: au fost excluse companiile inactivate; au fost incluse in esantion doar companiile care prezentau situatii financiare neconsolidate; au fost acceptate doar companiile mijlocii; au fost eliminate x companii care nu au publicat date financiare pentru cel putin x din ultimii x ani fiscali fiscali; au fost excluse un numar de x companii care au raportat rezultate extreme ale indicatorului de profitabilitate analizat. Valorile neobisnuit de mari sau de scazute ale Ratei rentabilitatii costurilor pot indica faptul ca o societate nu aplica o metoda constanta de prezentare a datelor financiare si, in consecinta, formula folosita pentru a calcula acest indicator nu este adecvata.

Conform Ghidului OCDE, capitolul III- Analiza de comparabilitate, sectiunea A 7.3, paragraful 3.63, prin rezultate extreme se intelege profit sau pierderi anormal de mici/mari. Rezultatele extreme pot pot afecta indicatorul financiar folosit (respectiv rata rentabilitatii vanzarilor= Profit operational / Cifra de afaceri *100). Prezenta unei sau mai multe comparabile care contin valori extreme poate indica o analiza de comparabilitate cu deficiente, respectiv faptul ca nu au fost efectuate ajustarile necesare eliminarii diferentelor materiale ce afecteaza comparabilitatea. In aceste conditii se impune reanalizarea studiului de comparabilitate si eliminarea valorilor extreme.

In concluzie, in urma verificarii manuale a celor x de companii care ar putea fi folosite ca referinta de comparabilitate, au fost identificate un esantion de x companii pentru anul x, x companii pentru anul x companii pentru anul xx, x companii pentru anul x companii pentru anul x, respectiv x companii pentru anul x care pot fi utilizate ca referinta de comparabilitate pentru productia de mase plastice.

Companii acceptate urmare analizei dosarelor de pret pentru perioada xx sunt urmatoarele :

Nr Denumire companie xx

Pentru setul de societati incluse in esantionul de comparabilitate s-au calculat indicatori de pozitionare statistica pentru a stabili tendinta centrala si limitele intervalului de piata. Indicatorii au fost calculati in aplicatia Microsoft Excel, prin utilizarea formulei = quartile (set de valori, parametru), unde parametru poate lua urmatoarele valori: 1 (cuartila 1), 2 (mediana) si 3 (cuartila 3) .

Pe baza informatiilor financiare exportate din baza de date ORBIS, s-a calculat indicatorul financiar "rata rentabilitatii costurilor (RRCT)".

Acest indicator a fost calculat pentru fiecare an in parte (xx) dupa formula:

Rata rentabilitatii costurilor totale (RRCT)= Rezultat din exploatare /Cifra de afaceri-Rezultat din exploatare.

Precizam ca Rezultat din exploatare a fost considerat Operating p/L [=EBIT], iar cifra de afaceri a fost considerată operating revenue (xx).

Din punct de vedere al ratei rentabilității costurilor totale, realizată în perioada xx, comparativ cu firmele din eșantionul selectat din baza de date ORBIS, SC xx S.R.L se situează astfel:

Nr. crt. Denumire indicator xx

Astfel, mediana rezultata urmare calculelor de mai sus pentru anul xx a fost de xx%, iar valoarea aceluiași indicator pentru anul xx calculat pentru xx SRL a fost de xx % .

Ca urmare a analizei efectuate asupra dosarului prezentat de societate a rezultat ca in anul xx, indicatorul de profit calculat pentru activitatea derulata de catre xx SRL cu afiliatii este in suma de xx% si nu este in intervalul intercuartilar (xx), dar a fost acceptat de echipa de inspectie fiscala pe considerentul ca societatea este in perioada investitionala de incepere a activitatii.

Din analiza dosarului reiese ca societatea a fost infiintata in anul xx, anul xx fiind marcat de investitii semnificative pentru ca societatea xx sa-si desfasoare activitatea conform standardelor si cerintelor legislatiei din Romania, aceasta aflandu-se in faza de start-up. Faza de start-up aferenta evolutiei unei societati este caracterizata de costuri ridicate (si pe cale de consecinta rezultate operationale reduse/pierdere) fata de alte societati, iar pierderile operationale suferite în aceasta etapa (un singur an pentru activitatea xx) sunt acceptate din punct de vedere economic.

In ghidul OECD, la Capitolul I – Principiul lungimii de brat, sub-capitolul D3- Pierderi , pct. 1.70 , se prevede ca :”

Atunci cand o companie asociata realizeaza în mod constant pierderi, în timp ce grupul xx în ansamblul sau este profitabil, aceasta situatie poate impune o analiza atenta a aspectelor de preturi de transfer. Desigur, companiile asociate, la fel ca si companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorita unor costuri initiale mari, fie datorită conditiilor economice nefavorabile, ineficientelor sau altor motive economice perfect legitime. O companie independenta însa nu ar fi gata sa tolereze pierderi care continua la nesfarsit. O companie independenta ce se confrunta cu pierderi recurente, va înceta la un moment dat sa mai deruleze afaceri în acele conditii. În schimb, o companie asociata ce realizeaza pierderi poate ramane activa daca activitatea sa este benefica pentru grupul xx în ansamblul sau. “

B. In perioada xx, societatea xx xxS.R.L., CUI xx a fost verificata din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata urmare solicitarilor efectuate de societate prin deconturile cu optiune de rambursare depuse la organul fiscal.

Urmare verificarilor efectuate (perioada verificata precum si numarul si data actului de control sunt inscrise in anexa nr.3) a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata suplimentara, intrucat nu au fost respectate prevederile art. 145, alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care mentioneaza: “orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a)operațiuni taxabile.”

Din verificarea efectuata, s-a constatat ca societatea verificata a valorificat consecinta fiscala urmare actelor intocmite din punct de vedere TVA, dar nu a tinut cont de aspectele constatate si din punct de vedere al bazei impozabile aferente impozitului pe profit.

Avand in vedere si prevederile art.19 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare “Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile “ urmare controlului s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de xx lei. Urmare celor de mai sus, pentru anul fiscal xx echipa de control a procedat la diminuarea pierderii fiscale evidentiata de societate in suma de xx lei cu suma de xx lei (influenta in profitul impozabil conform constatarilor din actele de control anterioare pe linie de TVA), rezultand la finele anului xx o pierdere fiscala de recuperat in anii urmatori în suma de xx lei[...]

Din verificarea evidentei financiar contabile aferente anului xx au rezultat urmatoarele deficiente:

In perioada xx, societatea xx xx S.R.L., CUI xx a fost verificata din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata urmare solicitarilor efectuate de societate prin deconturile cu optiune de rambursare depuse la organul fiscal.

Urmare verificarilor efectuate (perioada verificata precum si numarul si data actului de control sunt inscrise in anexa nr.3) a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata suplimentara, intrucat nu au fost respectate prevederile art.145, alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care mentioneaza: “orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile.”

Din verificarea efectuata, s-a constatat ca societatea verificata a valorificat consecinta fiscala urmare actelor intocmite din punct de vedere TVA, dar nu a tinut cont de aspectele constatate si din punct de vedere al bazei impozabile aferente impozitului pe profit.

Avand in vedere si prevederile art.19 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare “Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile” urmare controlului s-a stabilit baza impozabila suplimentara in suma de xxlei.

Conform Dosarului de pret intocmit de societate, in anul xx indicatorul de profit calculat pentru activitatea derulata de catre xx SRL, este in intervalul intercuartilar (indicatorul xx % este in intervalul xx calculat pentru anul xx), indicand astfel faptul ca preturile practicate in livrarile catre afiliatii in acest an nu au fost subevaluate.

Avand in vedere constatările fiscale aferente anului xx, respectiv stabilirea unei baze impozabile suplimentare in suma de xx lei, precum si faptul ca societatea a recuperat in cursul anului xx intreaga pierdere din anii precedenti, a dus la stabilirea unei baze impozabile suplimentare de xx lei pentru anul xx cu un impozit pe profit suplimentar aferent in suma de xx lei[...]

Din verificarea evidentei financiar contabile aferente anului xx au rezultat urmatoarele deficiente:

A. Analiza dosarului preturilor de transfer are in vedere faptul ca substanta economica prevaleaza forma, respectiv analiza dosarului preturilor de transfer se va baza pe intelegerea activitatii desfasurate de contribuabil si mai putin cadrul juridic, avand in vedere ca tranzactiile se desfasoara intre persoane afiliate ce au un interes comun.

xx S.R.L, poate fi caracterizata prin prisma activitatii pe care o desfasoara ca un producator pe baza de comanda care achizitioneaza materie prima si consumabilele in proportie de xx% de la partea afiliata - xx xx si revinde produsul finit catre acesta xx %. Societatea are inchiriat spatiile pentru birouri, pentru depozitare si pentru realizarea productiei de la SC xx SRL- CUI xx . Transportul bunurilor a fost subcontractat de xx S.R.L catre societati specializate.

Producatorul la/pe baza de comanda (Pct.9.27 din Liniile directoare OCDE, editia iulie 2010), spre deosebire de producatorul in regim de subcontractare, poate avea drept de decizie asupra furnizorilor de materii prime si materiale (Pct.7.40 din Liniile directoare OCDE, editia iulie 2010) .

Mediana rezultata urmare calculelor din dosar pentru anul xx este de xx %, iar valoarea aceluiasi indicator calculat pentru xx SRL este de xx %.

Astfel, SC xx S.R.L a inregistrat in anul xx un nivel de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub quartila inferioara, ceea ce a dus la o baza impozabila mai mica in Romania.

Urmare inspectiei fiscale s-a constatat ca in anul xx, indicatorul de profit calculat pentru activitatea derulata de către xx SRL cu afiliatii este in suma de xx% si nu se regaseste in intervalul intercuartilar (xx pentru anul xx), indicand astfel faptul ca preturile practicate in livrarile catre afiliati in acest an au fost subevaluate.

Conform analizei efectuate pentru societatile comparabile a fost calculat acelasi indicator de catre echipa de inspectie fiscala, valoarea mediana obtinuta fiind de xx% pentru anul xx.

Avand in vedere diferentele rezultate intre indicatorul obtinut la societate si mediana obtinuta la societatile comparabile, faptul ca indicatorul realizat de societate nu se situeaza intre quartila inferioara si quartila superioara, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea ajustarilor necesare pentru ca xx SRL sa realizeze la valorile mediane(anexele nr.1 si 2 la prezentul raport). Avand in vedere ca elementul controlabil este venitul rezultat din livrarile catre afiliati, organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea care trebuie ajustata pozitiv este valoarea veniturilor. Astfel, se va proceda la ajustarea veniturilor pentru ca xx SRL sa ajunga la valoarea mediana a societăților comparabile(anexele nr. 1 si 2 la prezentul raport).

In concluzie, urmare analizei efectuate asupra dosarelor de pret de transfer si a studiului intocmit de societate, explicata in capitolul Dosar preturi de transfer din prezentul Raport de Inspectie Fiscala, a fost stabilita o ajustare pozitiva a veniturilor aferenta livrarilor de bunuri catre afiliati in suma totala de xx lei. Astfel, veniturile vor fi majorate in anul xx cu suma de xx lei, rezultand venituri de exploatare in suma de xx lei ce vor fi luate in calcul la calculul impozitului pe profit aferent anului xx (stabilindu-se un rezultat din exploatare in suma de xx lei, fata de cel evidentiat de societate in suma de xx lei), avand in vedere prevederile art.11, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia in cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Totodata s-au avut in vedere prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

B. In perioada xx.xx, societatea xx xxS.R.L., CUI xx a fost verificata din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata urmare solicitarilor efectuate de societate prin deconturile cu optiune de rambursare depuse la organul fiscal.

Urmare verificarilor efectuate (perioada verificata precum si numarul si data actului de control sunt inscrite in anexa nr.3) a fost stabilita o taxa pe valoarea adaugata suplimentara, intrucat nu au fost respectate prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care mentioneaza: "orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a)operațiuni taxabile."

Din verificarea efectuata, s-a constatat ca societatea verificata a valorificat consecinta fiscala urmare actelor intocmite din punct de vedere TVA, dar nu a tinut cont de aspectele constatate si din punct de vedere al bazei impozabile aferente impozitului pe profit.

Avand in vedere si prevederile art.19 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare "Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile" urmare controlului s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de xxlei.

C. In perioada iunie-decembrie xx, societatea xx xx S.R.L., CUI xxa inregistrat in evidenta contabila (in conturile 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si de personal", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti") contravaloarea prestarilor de servicii achizitionate de la furnizorul xx SRL, CUI xxx, in suma de xx lei, baza (anexa nr.3) .

Pentru prestarile de servicii achizitionate in baza facturilor inscrite in fisa contului 401 "furnizor xx", societatea verificata a prezentat contractul nr.xx (xx.xx) incheiat intre cele doua parti, in care se stipuleaza:

- obiectul contractului il constituie prestare de servicii, respectiv servicii de transport persoane in regim de taximetrie, pentru beneficiar, de catre prestator.

Personalul beneficiarului si rutele pe care vor fi transportati de catre prestator se vor stabili printr-o anexa ca va face parte integranta din prezentul contract. Anexa va putea fi modificata in functie de necesitatile de transport ale beneficiarului.

- obligatiile transportatorului: sa respecte itinerarul fixat de beneficiar, etc.

- obligatiile beneficiarului: sa instruiasca angajatii in vederea respectarii regulilor de calatorie stabilite pentru transportul auto de persoane.

- facturarea se efectueaza pana in data de xle fiecarei luni prin cumularea bonurilor fiscale, pretul prestatiei fiind achitat de catre beneficiar prestatorului la eliberarea fiecarui bon fiscal.

Desi in contractul cadru de prestari servicii de transport in regim de taximetrie se mentioneaza ca "personalul beneficiarului si rutele pe care vor fi transportati de catre prestator se vor stabili printr-o anexa", in fapt societatea verificata nu a prezentat documente, anexe care sa justifice necesitatea efectuarii acestor servicii in folosul activitatii economice derulate de xx S.R.L., respectiv persoanele care au beneficiat de aceste servicii, rutele pe care s-a efectuat transportul, necesitatea efectuarii acestor servicii, etc.

In sustinerea celor relatate, stau prevederile OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, respectiv art.6, care prevede: „Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.” precum și pct.57, alin.(2) și (3) Secțiunea 2.4 - Principii generale de raportare financiară din Ordinul 1802/2014 - „Evenimentele și operațiunile economico - financiare trebuie evidetiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent” iar, (3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.” In concluzie, avand in vedere si prevederile art.19 alin.1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare: “Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile “ urmare controlului s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de xlei .

Urmare celor de mai sus, pentru anul fiscal xx echipa de control a procedat la majorarea profitului impozabil evidenciat de societate in suma de xx lei, cu suma ce reprezinta ajustarea pozitiva a veniturilor si cheltuielilor considerate nedeductibile, rezultand la finele anului xx un profit impozabil in suma de xx lei. Astfel, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de xx lei (xx lei, impozit pe profit stabilit la control – xx lei impozit pe profit stabilit de societate)[...]

Din verificarea evidentei financiar contabile aferente anului xx au rezultat urmatoarele deficiente:[...]

Mediana rezultata urmare calculelor din dosar pentru anul xx este de xx %, iar valoarea aceluiasi indicator calculat pentru xx SRL este de xx %.

Astfel, SC xx S.R.L a inregistrat in anul xx un nivel de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub quartila inferioara, ceea ce a dus la o baza impozabila mai mica in Romania.

Urmare inspectiei fiscale s-a constatat ca in anul xx, indicatorul de profit calculat pentru activitatea derulata de către xx SRL cu afiliatii este in suma de xx % si nu se regasesc in intervalul intercuartilor (xx pentru anul 2016), indicand astfel faptul ca preturile practicate in livrarile catre afiliati in acest an au fost subevaluate.

Conform analizei efectuate pentru societatile comparabile a fost calculat acelasi indicator de catre echipa de inspectie fiscala, valoarea mediana obtinuta fiind de xx% pentru anul xx.

Avand in vedere diferentele rezultate intre indicatorul obtinut la societate si mediana obtinuta la societatile comparabile, faptul ca indicatorul realizat de societate nu se situeaza intre quartila inferioara si quartila superioara, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea ajustarilor necesare pentru ca xx SRL sa realizeze la valorile mediane (anexele nr.1 si 2 la prezentul raport). Avand in vedere ca elementul controlabil este venitul rezultat din livrarile catre afiliati, organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea care trebuie ajustata pozitiv este valoarea veniturilor. Astfel, se va proceda la ajustarea veniturilor pentru ca xx SRL sa ajunga la valoarea mediana a societatilor comparabile (anexele nr. 1 si 2 la prezentul raport).

In concluzie, urmare analizei efectuate asupra dosarelor de pret de transfer si a studiului intocmit de societate, explicata in capitolul Dosar preturi de transfer din prezentul Raport de Inspectie Fiscala, a fost stabilita o ajustare pozitiva a veniturilor aferenta livrarilor de bunuri catre afiliati in suma totala de xx lei. Astfel, veniturile vor fi majorate în anul xx cu suma de xx lei, rezultand venituri de exploatare in suma de xx lei ce vor fi luate in calcul la calculul impozitului pe profit aferent anului xx (stabilindu-se un rezultat din exploatare in suma de xx lei, fata de cel evidenciat de societate in suma de xlei), avand in vedere prevederile din art. 11, alin.(4) din Legea 227/xx privind Codul Fiscal (cu valabilitate din xx), cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia in cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Totodata s-au avut in vedere prevederile art.19, alin.(1) din L227/xx privind Codul Fiscal (cu valabilitate din xx), cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

B. In perioada xx, societatea xx xx S.R.L., CUI xx a inregistrat in evidenta contabila (in conturile 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si de personal", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti") contravaloarea prestarilor de servicii achizitionate de la furnizorul xx SRL, CUI xx, in suma de xx lei, baza (anexa nr.3).

Pentru prestarile de servicii achizitionate in baza facturilor inscrise in fisa contului 401 "furnizor xx", societatea verificata a prezentat contractul nr.xx incheiat intre cele doua parti, in care se stipuleaza:[...]

In concluzie, avand in vedere si prevederile art.19 alin 1) din Legea 227/xx privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: "Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile", urmare controlului s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de xxlei.

Urmare celor de mai sus, pentru anul fiscal xx echipa de control a procedat la majorarea profitului impozabil evidenciat de societate in suma de xx lei cu suma ce reprezinta ajustarea pozitiva a veniturilor si cheltuieli nedeductibile, rezultand la finele anului xx un profit impozabil in suma de xx lei. Astfel, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de xx lei (xx lei, impozit pe profit stabilit la control - xx lei impozit pe profit stabilit de societate).[...]

Mediana rezultata urmare calculelor din dosar pentru anul xx este de xx %, iar valoarea aceluasi indicator calculat pentru xx SRL este de xx %.

Astfel, SC xx S.R.L a inregistrat in anul xx un nivel de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub cuartila inferioara, ceea ce a dus la o baza impozabila mai mica în Romania.

Urmare inspectiei fiscale s-a constatat ca in anul xx, indicatorul de profit calculat pentru activitatea derulata de către xx SRL cu afiliatii este in suma de xx % si nu se regaseste in intervalul intercuartilar (xx pentru anul xx), indicand astfel faptul ca preturile practicate in livrarile catre afiliati in acest an au fost subevaluate.

Conform analizei efectuate pentru societatile comparabile a fost calculat acelasi indicator de catre echipa de inspectie fiscala, valoarea mediana obtinuta fiind de xx % pentru anul xx.

Avand in vedere diferentele rezultate intre indicatorul obtinut la societate si mediana obtinuta la societatile comparabile, faptul ca indicatorul realizat de societate nu se situeaza intre cuartila inferioara si cuartila superioara, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea ajustarilor necesare pentru ca xx SRL sa realizeze la valorile mediane(anexele nr.1 si 2 la prezentul raport). Avand in vedere ca elementul controlabil este venitul rezultat din livrarile catre afiliati, organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea care trebuie ajustata pozitiv este valoarea veniturilor. Astfel, se va proceda la ajustarea veniturilor pentru ca xx SRL sa ajunga la valoarea mediana a societatilor comparabile(anexele nr.1 si 2 la prezentul raport).

In concluzie, urmare analizei efectuate asupra dosarelor de pret de transfer si a studiului intocmit de societate, explicata in capitolul Dosar preturi de transfer din prezentul Raport de Inspectie Fiscala, a fost stabilita o ajustare pozitiva a veniturilor aferenta livrarilor de bunuri catre afiliati in suma totala de xx lei. Astfel, veniturile vor fi majorate în anul xx cu suma de xx lei, rezultand venituri de exploatare in suma de xx lei ce vor fi luate in calcul la calculul impozitului pe profit aferent anului xx (stabilindu-se un rezultat din exploatare in suma de xx lei, fata de cel evidenciat de societate in suma de xx lei), avand in vedere prevederile din art.11, alin.(4) din Legea 227/xx privind Codul Fiscal (cu valabilitate din xx), cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma veniturii sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Totodata s-au avut in vedere prevederile art.19, alin.(1) din L227/xx privind Codul Fiscal (cu valabilitate din xx), cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

B. In perioada xx, societatea xx xxS.R.L., CUI xx a inregistrat in evidenta contabila (in conturile 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si de personal", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti") contravaloarea prestarilor de servicii achizitionate de la furnizorul xx SRL, CUI xx, in suma de xx lei, baza (anexa nr.3).[...]

In concluzie, avand in vedere si prevederile art.19, alin.1) din Legea 227/xx privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: "Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile", urmare controlului s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de xx lei.

Urmare celor de mai sus, pentru anul fiscal xx, echipa de control a procedat la majorarea profitului impozabil evidenciat de societate in suma de xx lei cu suma ce reprezinta ajustarea pozitiva a veniturilor si cheltuieli nedeductibile, rezultand la finele anului xx un profit impozabil in suma de xx lei. Astfel, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de xxlei (xx lei, impozit pe profit stabilit la control - xx lei impozit pe profit stabilit de societate).[...]

Din verificarea evidentei financiar contabile aferente anului xx au rezultat urmatoarele deficiente:

A. Analiza dosarului preturilor de transfer are in vedere faptul ca substanta economica prevaleaza forma, respectiv analiza dosarului preturilor de transfer se va baza pe intelegerea activitatii desfasurate de contribuabil si mai putin cadrul juridic, avand in vedere ca tranzactiile se desfasoara intre persoane afiliate ce au un interes comun.[...]

Mediana rezultata urmare calculelor din dosar pentru anul xx este de xx %, iar valoarea aceluasi indicator calculat pentru xx SRL este de xx%.

Astfel, SC xx S.R.L a înregistrat în anul xx un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub cuartila inferioară, ceea ce a dus la o bază impozabilă mai mică în România.

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că în anul xx, indicatorul de profit calculat pentru activitatea derulată de către xx SRL cu afiliații este în sumă de xx % și nu se regăsește în intervalul intercuartilă (xx pentru anul xx), indicând astfel faptul că prețurile practicate în livrările către afiliați în acest an au fost subevaluate.

Conform analizei efectuate pentru societățile comparabile a fost calculat același indicator de către echipa de inspecție fiscală, valoarea mediană obținută fiind de xx % pentru anul xx.

Având în vedere diferențele rezultate între indicatorul obținut la societate și mediana obținută la societățile comparabile, faptul că indicatorul realizat de societate nu se situează între cuartila inferioară și cuartila superioară, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea ajustărilor necesare pentru ca xx SRL să realizeze la valorile mediane (anexele nr.1 și 2 la prezentul raport). Având în vedere că elementul controlabil este venitul rezultat din livrările către afiliați, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea care trebuie ajustată pozitiv este valoarea veniturilor. Astfel, se va proceda la ajustarea veniturilor pentru ca xx SRL să ajungă la valoarea mediană a societăților comparabile (anexele nr. 1 și 2 la prezentul raport).

În concluzie, urmare analizei efectuate asupra dosarelor de pret de transfer și a studiului întocmit de societate, explicată în capitolul Dosar prețuri de transfer din prezentul Raport de Inspecție Fiscală, a fost stabilită o ajustare pozitivă a veniturilor aferente livrărilor de bunuri către afiliați în sumă totală de xx lei. Astfel, veniturile vor fi majorate în anul xx cu suma de xx lei, rezultând venituri de exploatare în sumă de xx lei ce vor fi luate în calcul la calculul impozitului pe profit aferent anului xx (stabilindu-se un rezultat din exploatare în sumă de xx lei, față de cel evidențiat de societate în sumă de xx lei), având în vedere prevederile din art.11, alin.(4) din Legea 227/xx privind Codul Fiscal (cu valabilitate din xx), cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricărui dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Totodată s-au avut în vedere prevederile art.19, alin.(1) din 227/xx privind Codul Fiscal (cu valabilitate din xx), cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

B. În perioada xx, societatea xx xx S.R.L., CUI xx a înregistrat în evidența contabilă (în conturile 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți") contravaloarea prestatărilor de servicii achiziționate de la furnizorul xx SRL, CUI xx, în sumă de xx lei, baza (anexa nr.3).

Pentru prestatățile de servicii achiziționate în baza facturilor înscrise în fișa contului 401 "furnizor xx", societatea verificată a prezentat contractul nr. xx.xx (xxxx) încheiat între cele două părți, în care se stipulează

În concluzie, având în vedere și prevederile art.19 alin.1) din Legea 227/xx privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare " Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile", urmare controlului s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de xx lei.[...]

Urmare celor de mai sus, pentru anul fiscal xx, echipa de control a procedat la majorarea profitului impozabil evidențiat de societate în sumă de xx lei cu suma ce reprezintă ajustarea pozitivă a veniturilor și cheltuielii nedeductibile, rezultând la finele anului xx un profit impozabil în sumă de xx lei. Astfel, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de xx lei (xx lei, impozit pe profit stabilit la control - xx lei impozit pe profit stabilit de societate).

În concluzie, urmare inspecției fiscale efectuate, situația impozitului pe profit pentru perioada supusă verificării este următoarea:

- baza de impunere stabilită suplimentar la impozitul pe profit : xx lei

- debit impozit pe profit stabilit suplimentar : xx lei [...]"

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

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

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "xx" cod CAEN xx.

Urmare constatărilor consemnate în RIF nr.xxxx, a fost emisă Decizia de impunere nr.F-xx prin care organele de inspecție fiscală din cadrul AJ.F.P. xx au stabilit obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de xx lei reprezentând : taxă pe valoarea adăugată

stabilită suplimentar în suma de **xx lei – contestata în întregime**, precum și impozit pe profit stabilit suplimentar în suma de **xx lei** din care a fost **contestată parțial doar suma de xx lei** (respectiv xx lei impozit pe profit stabilit suplimentar urmare a unor ajustări de preturi de transfer și xx lei impozit pe profit stabilit suplimentar generat de considerarea drept nedeductibile de către echipa de inspectie fiscala a unor cheltuieli cu serviciile achizitionate de contribuabil).

In timpul inspectiei fiscale partiale, din analiza documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie fiscale, a rezultat faptul ca societatea in perioada xx a realizat tranzactii (achizitii/livrari) cu parti afiliate (definite conform art.7, pct.21 din Legea nr.571/2003, respectiv art.7, pct.26 din Legea 227/xx) de valori care depasesc pragurile de semnificatie stabilite prin Ordinul nr.442/2016 .

În raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca, pentru evaluarea la preturile de piata a tranzactiilor între **SC xx SRL** si persoanele juridice afiliate, a fost solicitata intocmirea Dosarului Preturilor de Transfer, in conformitate cu prevederile Ordinului 442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Astfel, organele de inspectie fiscala au consemnat ca, în conformitate cu dosarul preturilor de transfer prezentat pentru perioada xx, societatea xx a fost implicata in urmatoarele tipuri de tranzactii cu partile afiliate :

- achizitia de materii prime si materiale de la grup specifice domeniului de activitate ;
- vinzari de produse finite catre grup (dispozitive medicale de unica folosinta) ;
- refacturi costuri de transport;

Din punct de vedere operational si organizational, Societatea xx isi desfășoară activitatea in unitatea de productie din judetul xx. Aceasta fabrica produce local dispozitive medicale de unica folosinta printr-un proces de injectare materiale plastice urmand a fi vandute societatii afiliate din Italia, care desfasoara activitati de distributie pentru clientii internationali.

Grupul xx este un jucator important pe piata dispozitivelor medicale de unica folosinta folosite in ginecologie si electrocauterizare și ambele societati din cadrul Grupului isi desfasoara activitatea intr-o industrie foarte specializata, principalii clienti ai Grupului fiind societati distribuitoare de echipamente medicale, clinici, spitale etc.

Tranzactiile la nivelul Grupului xx sunt stabilite la nivelul costurilor plus o marja de profit in cadrul grupului, fiecare entitate asumandu-si functiile si riscurile aferente activitatii pe care o desfasoara:

- xx– in calitate de distribuitor,
- xx – in calitate de producator la comanda.

Conform datelor din situatiile financiare anuale preluate în raportul de inspectie fiscala, numarul mediu de angajati al societatii, in perioadaxx, a fost dupa cum urmeaza:

- Anul xx: x de salariati;
- Anul xx: x de salariati;
- Anul xx: x de salariati;
- Anul xx: x de salariati;
- Anul xx: x de salariati;
- Anul xx: x de salariati;

Urmare analizarii dosarului prezentat de societate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

Analiza dosarului preturilor de transfer are in vedere faptul ca substanta economica prevaleaza forma, respectiv analiza dosarului preturilor de transfer se va baza pe intelegerea activitatii desfasurate de contribuabil si mai putin cadrul juridic, avand in vedere ca tranzactiile se desfasoara între persoane afiliate ce au un interes comun.

xx S.R.L, poate fi caracterizata prin prisma activitatii pe care o desfasoara ca un producator pe baza de comanda care achizitioneaza materie prima si consumabilele in proportie de x% de la partea afiliata - xx x si revinde produsul finit catre acesta - x%. Societatea are inchiriate spatiile pentru birouri, pentru depozitare si pentru realizarea productiei de la SC xx SRL. Transportul bunurilor a fost subcontractat de xx S.R.L catre societati specializate.

Producatorul la/pe baza de comanda (Pct.9.27 din Liniile directoare OCDE, editia iulie 2010), spre deosebire de producatorul in regim de subcontractare, poate avea drept de decizie asupra furnizorilor de materii prime și materiale (Pct.7.40 din Liniile directoare OCDE, editia iulie 2010) .

In privinta activelor, pe langa utilaje, echipamente, producatorul la/pe baza de comanda poate sa aiba si personal specializat sau cu mai multa experienta pe anumite domenii necesare procesului de productie (de exemplu, pe partea de aprovizionare/logistica).

Producatorul la/pe baza de comanda lucreaza conform schemelor, schitelor sau specificatiilor tehnice primite din partea beneficiarului si utilizeaza in procesul de productie materialele si materiile primite furnizate de acesta

Producatorul la/pe baza de comanda nu are nici un fel de putere de decizie in procesul economic (ce se va produce, de unde vor fi luate materiile prime si materialele, la ce pret se va comercializa produsul finit etc.) și este remunerat pe baza cheltuielilor totale din exploatare plus o marja de profit.

Funcțiile indeplinite de producatorul la/pe baza de comanda pot fi rezumate la procesarea materiilor prime și materialelor in produse finite si implicit, riscurile acestuia sunt limitate (Pct. 1.47 din Liniile directoare OCDE, editia iulie 2010) si se rezuma la respectarea calitatii si termenelor de livrare cerute de catre beneficiar pentru produs. In functie de modul de remunerare stabilit prin contract, poate sa existe si un risc valutar in masura în care veniturile sunt in alta moneda decat cea in care sunt inregistrate cheltuielile.

Ca urmare a analizei efectuate asupra dosarului prezentat de societate au rezultat urmatoarele concluzii:

SC xx SRL a inregistrat in anii xx, xx, respectiv xx, niveluri de rentabilitate in afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub cuartila inferioara, ceea ce a dus la o baza impozabila mai mica in Romania.

Astfel, tranzactiile intre persoane afiliate trebuie se se realizeze conform principiului valorii de piata in cadrul unei tranzactii, al unui grup de tranzactii intre persoane afiliate, organele fiscale putand ajusta, in cazul in care principiul valorii de piata nu este respectat, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricareia dintre partile afiliate pe baza nivelului tendintei centrale a pietei.

Organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea pozitiva a veniturilor cu livrarile de bunuri si servicii catre partea afiliata, avand in vedere faptul ca societatea nu a realizat mediana societatilor comparabile pentru anii xx, xx. Bunurile vandute catre societatea afiliata au reprezentat un procent important in volumul tranzactiilor societatii verificate, iar indicatorul a suferit modificari semnificative prin ajustarea pozitiva a acestor venituri, rezultand astfel majorarea profitului operational, respectiv majorarea indicatorului calculat pana la atingerea intervalului intercuartilar.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita in raportul de inspectie fiscala intocmit, organele de inspectie consemneaza ca, in perioada analizata, societatea xx xx S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila (in conturile 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si de personal", 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti") contravaloarea prestarilor de servicii achizitionate de la furnizorul xx SRL, ce reprezinta baza impozabila aferenta unei taxe pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de xx lei, respectiv impozit pe profit stabilit suplimentar si contestat prin prezenta, in suma de xx lei.

Prin contestația formulată, S.C. xx SRL din comuna xx, județul xx, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx emisa de A.J.F.P. xx – AIF in baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx.

Societatea nu este de acord cu abordarea echipei de inspectie fiscala si a motivelor invocate in raportul de inspectie fiscala, intrucat echipa de inspectie fiscala a ajustat veniturile impozabile obtinute de Societate pentru perioada xx-xx, rezultand o baza impozabila stabilita suplimentar de xxlei si un impozit pe profit suplimentar de xx lei.

In constatarile din cadrul raportului de inspectie fiscala, pentru analiza indicatorilor financiari ai Societatii din perioada analizata xx, echipa de inspectie fiscala, in mod eronat, nu a luat in considerare studiul de comparabilitate efectuat de Societate si a realizat un studiu de comparabilitate pe piata din Romania, in urma caruia x, respectiv x societati au fost selectate in vederea stabilirii intervalului intercuartilar de comparabilitate. In urma acestui fapt, echipa de inspectie fiscala a ajustat veniturile impozabile obtinute de Societate pentru perioada xx-xx.

Urmatoarele societati, selectate de catre echipa de inspectie fiscala in setul final de societati comparabile nu au profil functional comparabil cu cel al societatii testate si prin urmare, ar trebui excluse din setul final de societati comparabile:

- SC xx SRL - societatea desfasoara inclusiv activitati de proiectare si dezvoltare prototipuri de matrite, existand astfel diferente semnificative intre profilul functional al acesteia comparativ cu profilul functional al societatii xx Ro. Astfel, Societatea nu este de acord cu includerea societatii xx SRL in setul final de companii acceptate;

- SC xx SRL - societatea desfasoara inclusiv activitati de fabricare si mentenanta matrite, existand astfel diferente semnificative intre profilul functional al acesteia comparativ cu profilul functional al societatii xx Ro. Astfel, Societatea nu este de acord cu includerea societatii xx SRL in setul final de companii acceptate;

- SC xx SRL - societatea desfasoara inclusiv activitati de proiectare si executie matrite mase plastice, existand astfel diferente semnificative intre profilul functional al acesteia comparativ cu profilul functional al societatii xx Ro. Astfel, Societatea nu este de acord cu includerea societatii xx SRL in setul final de companii acceptate;

In ceea ce priveste societatea xx SRL identificata de echipa de inspectie fiscala in cautarea sa – se mentioneaza ca societatea nu se regaseste in baza de date utilizata de societatea xx Ro pentru realizarea studiului de comparabilitate (in speta Amadeus). In acest sens, organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa tina cont de prevederile legislatiei locale de preturi de transfer, anume art.9, alin.3 din OPANAF 442/2016.

Prin eliminarea acestor 4 societati, petenta sustine ca studiul de comparabilitate pe piata din Romania are un numar final insuficient de societati comparabile si, in conformitate cu prevederile Ordinului 442/2016, studiul de comparabilitate trebuie extins pe teritoriul Uniunii Europene.

Prin contestatia formulata, contribuabilul precizeaza ca Dosarul de pret prezentat echipei de inspectie fiscala cu stabilirea unui esantion de societati de pe teritoriul Uniunii Europene este corect intocmit, deoarece sunt respectate criteriile de marime si de profit functional.

Astfel societatea considera “[...] in scopuri ilustrative, ca ajustarea efectuata de inspectorii fiscali pentru anul xx ar trebuit sa fie semnificativ mai mica tinand cont de faptul ca acestea nu ar fi trebuit efectuata la nivelul medianei intervalului [...]”, si ar fi trebuit realizata la nivelul primei quartile a intervalului inter-cuarteriar (si nu la valoarea medianei); astfel, ajustarea stabilita de autoritatile fiscale ar fi trebuit sa fie semnificativ mai mica.

Referitor la considerarea de catre echipa de inspectie fiscala a cheltuielilor de transport persoane achizitionate (servicii de taximetrie) drept nedeductibile, societatea sustine:

Echipa de inspectie fiscala face confuzie intre mijloacele de proba folosite pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate (mijloace de proba aflate la latitudinea contribuabilului) si reglementarile contabile (Ordinul nr.1802/2014) care reglementeaza inregistrarea operatiunilor economico - financiare in contabilitate. Pentru analiza serviciilor prestate in vederea admiterii sau respingerii cheltuielilor inregistrate, accentul trebuie pus pe substanta economica, pe fond, nu pe forma documentelor. Societatea considera ca materialele puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala (factura si bonurile fiscale), cu titlu de exemplu, demonstreaza, in mod concret, prestarea respectivelor servicii.

Societatea, in afara de bonurile fiscale deja mentionate ca si documente suport atasate facturilor si contractului, afirma ca poate aduna informatiile necesare si poate furniza situatii centralizatoare cu privire la persoanele (angajati/administratori) ai Societatii care au utilizat respectivele servicii si motivul deplasarii acestora, situatii despre care se sustine ca urmeaza a fi atasate ca probe in contestatie.

Cu privire la colectarea TVA in cuantum de xx lei aferenta prestarilor de servicii facturate de catre xx SRL catre societate in perioada xx contribuabilul sustine ca intrucat societatea are ca obiect principal de activitate productia si livrarea de bunuri, activitate care este taxabila din punct de vedere al TVA, pentru achizitiile sale, oricare ar fi acestea, ce sunt destinate acestei activitati taxabile si nu unei activitati scutite, societatea isi poate exercita integral dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate in cadrul activitatii sale.

Societatea a desfasurat activitati economice supuse la plata TVA pe intreaga perioada verificata. Tinand cont de cele de mai sus, se afirma ca argumentele echipei de inspectie fiscala nu pot fi retinute deoarece ignora in totalitate interpretarea Curtii de Justitie a Uniunii Europene privitoare la conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Astfel, din deciziile Curtii de Justitie a Uniunii Europene reiese ca dreptul de a deduce TVA in legatura cu achizitiile efectuate trebuie acordat in situatii in care, pe de o parte, persoana interesata este o persoana impozabila si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul mentionat sunt utilizate in aval de catre persoana impozabila in scopul operatiunilor taxabile ale acesteia si, in amonte, aceste bunuri sunt livrate sau aceste servicii sunt prestate de o alta persoana impozabila.

Pe cale de consecinta, contestatara considera ca, in mod eronat, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea unor obligatii de plata suplimentare in contul TVA, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor achizitionate de la SC xx SRL, in suma de xx lei.

Referitor la stabilirea eronata de obligatii fiscale pentru anul xx – dupa implinirea termenului de prescriptie – contestatara afirma ca baza impozabila stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru anul xx(ce a condus la diminuarea pierderii fiscale a societatii), a fost stabilita nelegal dupa implinirea termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, respectiv prin incalcarea termenului de prescriptie stabilit de reglementarile legale.

Se sustine ca practica judiciara a Inaltei Curti de Casatie si Justitie vine in intampinarea afirmatiilor de mai sus, astfel facandu-se trimitere la Decizia nr.xx emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie care, in dosarul nr.xx avand ca obiect recurs in interesul legii a stabilit ca: "termenul de 5 ani de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului urmator anului fiscal in care s-a realizat profitul impozabil din care rezulta impozitul pe profit datorat de contribuabil."

Astfel, contestatara considera ca obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit aferente anului xx erau prescrise la data inceperii inspectiei fiscale .

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

Inspekția fiscală desfășurată la **S.C. xx SRL** a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului până la data de xx în ceea ce privește impozitul pe profit respectiv xx în ceea ce privește TVA.

Ca urmare a solicitării **SC xx SRL** din comuna xx, jud.xx, în calitate de petentă, în baza art.276 alin.(5) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, în data de xx a avut loc susținerea orală a contestației înregistrată la AJFP xx sub nr.xx și la D.G.R.F.P.xx sub nr.xx, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr.xx emisă de AJFP xx – I.F., **în acest sens fiind încheiată o „Minută”** în care au fost consemnate

lămuririle oferite de reprezentanții contestatarii care au susținut că nu era cazul să se recurga la estimare și totodată ca nici procedura de selecție a societăților comparabile nu s-a efectuat într-o manieră transparentă și conform unor criterii clare, calitative, care să conducă la rezultate concludente. Societatea nu este de acord că nu au fost acceptate ca fiind deductibile cheltuielile de bunuri și personal și considera că au fost îndeplinite condițiile de deductibilitate a acestora și a TVA aferent, susținând totodată, ca și în cuprinsul contestației inițiale, ca :”[...] poate aduna informațiile necesare și poate furniza situații centralizatoare cu privire la persoanele (angajați/administratori) ai Societății care au utilizat respectivele servicii și motivul deplasării acestora, situații care urmează a fi atasate ca probe în contestație.[...]” În același timp, **s-a consemnat expres că nu au fost depuse documente suplimentare în susținere.**

Asfel, se reține că **S.C. xx SRL** din comuna xx, județul xx **contestă parțial obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx pentru **suma contestată de xx lei** reprezentând : taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de **xx lei** precum și impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în suma de **xx lei** (respectiv xx lei impozit pe profit stabilit suplimentar urmare a unor ajustări de preturi de transfer și xx lei impozit pe profit stabilit suplimentar generat de considerarea drept nedeductibile de către echipa de inspecție fiscală a unor cheltuieli cu serviciile achiziționate de contribuabil).

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.

ASPECTE DE PROCEDURA

Potrivit prevederilor art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

“(2) *Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.*

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

În raport de conținutul și forma Raportului de inspecție fiscală nr.xx și a Deciziei de impunere nr.xx, se reține că acestea au fost întocmite cu respectarea dispozițiilor art.46 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală.

Asfel, se reține că, Decizia de impunere contestată a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin Decizia de impunere contestată.

În drept, la art.46 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate elementele actului administrativ fiscal:

„art. 46 - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

c) *datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*

d) *obiectul actului administrativ fiscal;*

e) *motivele de fapt;*

f) *temeiul de drept;*

g) *numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.[...]"

În ceea ce privește decizia de impunere, art.95 și art.97 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„art. 95 - **Decizia de impunere**

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impozitare potrivit art. 99.

(4) Declarația de impunere întocmită potrivit art.102 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 de impunere este asimilată unei decizii referitoare la baza de impozitare.

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.[...]

art. 97 - **Forma și conținutul deciziei de impunere**

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art.46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.[...]"

Față de prevederile legale antecitate, în speța în cauză reiese că *Decizia de impunere nr.xx* a fost emisă în baza dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde taxa datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, cuantumul acesteia, precum și elementele prevăzute la art.46 din același act normativ.

Totodată, se reține că, la baza *Deciziei de impunere nr.xx a stat Raportul de inspecție fiscală nr.xx* în care au fost detaliate din punct de vedere factual și legal obligațiile stabilite suplimentar, așa cum dispune art.131 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 131 - **Rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.[...]"

În conformitate cu normele legale mai sus citate, reiese ca organele de inspecție fiscală au depus toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-au exercitat rolul activ, fiind îndreptățiți să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-au considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care au fost relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de aceasta interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În speța analizată, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.xx* în care au fost menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate succint și prin decizia de impunere contestată.

Având în vedere cele prezentate se rețin ca neîntemeiate susținerile din contestația formulată de **SC xx SRL** referitoare la :”*ASPECTE PROCEDURALE In plus fata de argumentele prezentate mai sus, menționam faptul ca faptul ca autoritatile fiscale nu au luat in considerare toate argumentele prezentate de Societate [...] asa cum ar fi trebuit sa o faca, conform art.7, par.(2) si (3) din Codul de procedura fiscală ce subliniază rolul activ al autoritatilor fiscale si nu au argumentat propriile constatări.[...]*”

➤ În ceea ce privește obligățiile fiscale accesorii, se reține ca acestea sunt menționate de societatea petenta xx SRL în contestația formulată, astfel : "[...] solicitam organului de soluționare sa dispună anularea actelor fiscale contestate nu doar în ceea ce privește obligațiile principale stabilite în sarcina xx Ro, ci și în ceea ce privește accesoriile aferente acestor sume, necomunicate încă Societății.

Având în vedere cele prezentate mai sus, consideram ca nu există un temei legal în baza căruia Societății să îi fie imputate accesorii (dobânzi de întârziere, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare) aferente impozitului pe profit și TVA stabilit eronat de plata de organele de inspecție fiscală Societății.[...]"

Prin urmare, cauza supusa analizei este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra obligațiilor accesorii aferente obligațiilor principale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. xx în sarcina SC xx SRL, în condițiile în care, în contestația formulată, **societatea comercială precizează expres faptul că "accesoriile aferente acestor sume sunt necomunicate încă Societății"** iar acestea nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat – respectiv prin Decizia de impunere nr. xx.

Astfel trebuie reținut ca, din contestația formulată rezultă că la data contestării deciziei de impunere mai sus enunțată, societății comerciale nu i s-a comunicat și vreo decizie de calcul accesorii aferente debitelor principale stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată.

Legea nr. 207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează la art.268, alin.(1) și alin.(2) și la art.269, alin.(1), lit.b) și alin.(2) următoarele:

"Art. 268. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal."

Art. 269. - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

b) obiectul contestației; [...]

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat."

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că un contribuabil își poate exercita dreptul de a formula contestație, ca o cale administrativă de atac, împotriva unui act administrativ fiscal, însă în cazul de față, din contestația formulată de **SC xx SRL** din com.xx, jud.xx, nu rezultă care este actul administrativ fiscal atacat prin care i-au fost calculate accesorii, pe care aceasta să îl poată contesta și, mai mult decât atât, nu rezultă nici dacă până la data contestării deciziei de impunere a fost emisă vreo decizie de calcul a accesoriilor - în legătură cu debitele principale suplimentare din decizia de impunere contestată - care să poată fi atacată, mai ales ținând cont de precizarea expresă din contestație precum că acestei societăți nu i-au fost comunicate obligațiile accesorii aferente datorate

Astfel, rezultă în mod evident, acțiunea prematură a contribuabilului de a contesta accesoriile pe care organul fiscal competent le-ar putea stabili în viitor.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că **SC xx SRL** din com.xx, jud.xx poate formula contestație împotriva deciziei de calcul a accesoriilor aferente debitelor principale stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, în termenul legal de 45 zile de la data comunicării deciziei de calcul a accesoriilor, conform prevederilor art.270, alin.(1) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevede : "*(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii. [...]*", organul de soluționare neputându-se pronunța asupra unui capăt de cerere prematur introdus.

Astfel, având în vedere cele de mai sus precum și prevederile art.268 alin.(1) și (2) și ale art.270, alin.(1) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12.2 din OPANAF nr.3741/xx, se va respinge ca prematur formulată contestația formulată de SC xx SRL împotriva accesoriilor

necomunicate inca societății - aferente obligatiilor principale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.xx.

➤ Referitor la împlinirea termenului de prescripție în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite aferente anului xx, se retine ca în contestația formulată, **SC xx SRL** face trimitere expresă la Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.xxx, astfel: "[...] **Stabilirea eronată de obligații fiscale pentru anul xx - împlinirea termenului de prescripție** - Baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul x (ce a condus la diminuarea pierderii fiscale a Societății), a fost stabilită nelegal după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, respectiv prin încălcarea termenului de prescripție stabilit de reglementările legale. [...] practica judiciară a Înaltei Curți de Casație și Justiție vine în intampinarea afirmațiilor de mai sus, astfel:

*Decizia irevocabilă nr. x, pronunțată în ședința publică din data de xx de către Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, prin care Instanța de recurs (ICCJ) a hotărât ca „**În speța de față, termenul de prescripție aplicabil este de 5 ani, conform art.91 alin.(1) C. proc. Fisc., termenul ce a început să curgă la data de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.***

Astfel, pentru creanțele fiscale aferente anului x, termenul de prescripție a început să curgă de la x și s-a împlinit în x; pentru creanțele fiscale aferente anului x, termenul de prescripție a început să curgă de la 1x și s-a împlinit în x; pentru creanțele fiscale aferente anului x, termenul de prescripție a început să curgă la data de x și s-a împlinit în x;”

Decizia nr.x emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr. x având ca obiect recurs în interesul legii și care a stabilit ca termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

Pe cale de consecință, considerăm ca, în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea unei baze impozabile suplimentare la nivelul anului x (i.e. x), în condițiile în care la data începerii inspecției fiscale, obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit aferente anului x erau prescrise.[...]”

În fapt, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă că, pentru începerea inspecției fiscale desfășurate la **SC xx SRL** din com.xx, jud.xx, a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr.xx, ce a fost comunicat contribuabilului, iar data începerii inspecției fiscale a fost înregistrată în Registrul Unic de Control sub nr.xx în data de xx.

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

„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.”

Astfel, în conformitate cu prevederile art.347 din Legea nr.207/xx antecitat, **termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă**, iar în cauza analizată, pentru impozitul pe profit și TVA aferente anului xx termenul de prescripție a început să curgă potrivit O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.xx), *din care cităm:*

“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.

art.93 - Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală. [...]”

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, **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**.

Cu privire la întreruperea și suspendarea termenului de prescripție, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„art.92 - Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art.91 se întrerup:

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
- b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;
- c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
- b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;
- c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;
- d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) *Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.*

Aceste dispoziții legale sunt completate de art.2537 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„art.2537 - Prescripția se întrerupe:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;
2. prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau de arbitraj, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie;
3. prin constituirea ca parte civilă pe parcursul urmăririi penale sau în fața instanței de judecată până la începerea cercetării judecătorești; în cazul în care despăgubirile se acordă, potrivit legii, din oficiu, începerea urmăririi penale întrerupe cursul prescripției, chiar dacă nu a avut loc constituirea ca parte civilă;
4. prin orice act prin care cel în folosul căruia curge prescripția este pus în întârziere;
5. în alte cazuri prevăzute de lege.”

Prin adresa nr.SLC xx, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P. xx a solicitat organelor de inspecție fiscală să precizeze sumele aferente anului xx - intrate sub incidența termenului de prescripție - pentru **impozitul pe profit suplimentar și TVA suplimentară și dacă asupra acestora a intervenit suspendarea și/sau întreruperea prescripției**.

Prin adresa de răspuns înregistrată la A.J.F.P. xx sub nr.xx și la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx organele de inspecție fiscală au precizat următoarele *”[...] Urmare aplicării Deciziei nr.xx emisă de către I.C.C.J., perioada anului xx privind impozitul pe profit este prescrisă.*

Precizam ca, pentru anul xx, urmare a inspecției fiscale efectuate a fost diminuată pierderea fiscală determinată de societate cu suma de xx lei, iar în decontul taxei pe valoarea adăugată nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare pentru perioada respectivă.

Facem mențiunea ca, pentru diminuarea pierderii fiscale aferente anului xx nu a survenit suspendarea și/sau întreruperea prescripției potrivit art.92 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.2532 și art.2537 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil, cu modificările și completările ulterioare.”

În ceea ce privește data începerii inspecției fiscale, art.123 alin.(2) din Legea nr.207/xx 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.[...]*”

În speța analizată, așa cum s-a reținut mai sus, în Registrul unic de control detinut de SC xx SRL organele de inspecție fiscală au menționat ca data de începere a inspecției fiscale data de xx9.

Referitor la constituirea bazei impozabile, în conformitate cu art.517 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“art.517 - Conținutul hotărârii și efectele ei

(4) Dezlegarea dată problemelor de drept judecate este obligatorie de la data publicării deciziei în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

trebuie să avem în vedere Decizia nr.xx pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.xx, care statuează:

“58. Conform art.23 din Codul de procedura fiscală, baza de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se constituie potrivit legii, asadar, conform dispozițiilor legale care reglementează baza de impunere.

59. **Notiunea de “baza de impunere” nu este definită de Codul de procedura fiscală sau de Codul fiscal, astfel ca, având în vedere că obligația fiscală privește impozitul pe profit, trebuie avute în vedere dispozițiile Codului fiscal care reglementează profitul impozabil, acesta constituind “baza de impunere” și calculul impozitului pe profit.**

60. Potrivit dispozițiilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile ede venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

61. Conform alin.(6) al aceluiași articol, în scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, potrivit alin.(1), precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora.[...]

63. **Baza de impunere, reprezentată de profitul impozabil, se calculează, asadar, ca diferență între veniturile impozabile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora dintr-un an fiscal, iar determinarea profitului impozabil se realizează pe baza tuturor înregistrărilor privind aceste venituri și cheltuieli, contribuabilul fiind obligat la evidențierea acestora în registrele de evidență fiscală.**

64. Asadar, ceea ce constituie relevantă pentru **baza de impozitare este faptul că aceasta se constituie în concret prin realizarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor în scopul realizării veniturilor, ca urmare a operațiunilor derulate în cursul anului fiscal. Rezultă că baza de impunere reprezentată de profitul impozabil se constituie, în concret, prin încasarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor, exclusiv pe parcursul anului fiscal în care acestea sunt realizate, din prima până în ultima zi a acestuia.**

65. **“Momentul” constituirii bazei de impunere, în sensul art.23 alin.(1) din Codul de procedura fiscală, este anul în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit.**

66. **Pe cale de consecință, potrivit aceleiași dispoziții, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. [...].”**

Cat privește interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aceeași decizie dispune:

“In interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.”

Cu privire la constituirea bazei impozabile pentru impozitul pe profit, sunt aplicabile art.16, art.17, art.19, art. 34 și art. 35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

“art. 16 - Anul fiscal

(1) **Anul fiscal este anul calendaristic. [...]**

art. 17 - Cotele de impozitare

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.

art. 19 - Reguli generale

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

(6) **În scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 21. [...]**

art.34 - Declarația și plata impozitului pe profit

(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art.35. [...]

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.**

Potrivit acestor dispoziții, **profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, iar pentru determinarea acestuia contribuabilii sunt obligați să evedențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora.**

Tinând seama de cele antecitate și de interpretarea dată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.xx reținem următoarele:

Pentru impozitul pe profit aferent anului xx momentul constituirii bazei impozabile reprezentat din profitul impozabil, este anul xx - când au fost încasate veniturile și au fost efectuate cheltuielile în scopul realizării veniturilor - iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de impozit pe profit începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat, respectiv de la data de xx și se împlinește la data de xx. Raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că față de data începerii inspecției fiscale, respectiv data de xx (data menționată în Registrul unic de control), dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de impozit pe profit pentru anul xxera prescris, inspecția începând ulterior împlinirii termenului de prescripție fiscală.

Conform art.26, alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"Art.26 - Pierderi fiscale

(1) Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora[...]

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), pierdere fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora[...]"

În speta analizată în cauza, se reține însă ca, organele de inspecție fiscală, urmare a inspecției fiscale desfășurate, au stabilit pentru o perioadă prescrisă - respectiv anul fiscal xx verificat - o diminuare a pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de xx lei astfel : "[...] Urmare celor de mai sus, pentru anul fiscal xx echipa de control a procedat la diminuarea pierderii fiscale evidenciate de societate în suma de xx lei cu suma de xx lei (influența în profitul impozabil conform constatarilor din actele de control anterioare pe linie de TVA), rezultând la finele anului 2013 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în suma de xx lei [...]"

Prin urmare, chiar dacă se reține ca întemeiata excepția prescripției invocată de SC xx SRL, în soluționarea contestației analizate trebuie avut în vedere că influența acestei diminuari a pierderii fiscale înregistrată de societatea petentă - ce a fost efectuată eronat, pentru o perioadă prescrisă - nu se regăsește în suma contestată de xx lei (suma care reprezintă doar o parte din totalul impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.xx/xx, cu un total de xx lei) astfel încât, acest capat de cerere nu face obiectul prezentei cauze astfel cum prevede art.269 alin.(1) lit.b) și alin.(2) coroborat cu art.276 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

"Art.269. - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

b) obiectul contestației; [...]

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.[...]

Art.276 Soluționarea contestației

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține ca obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct.11.1, lit.c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/xx privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/xx se precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...] c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”

Astfel, prin decizia atacată s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit în suma totală de **xx lei**, din care a fost contestată doar suma de **xx lei reprezentând: xx lei impozit pe profit stabilit suplimentar urmare a unor ajustări de preturi de transfer și xx lei impozit pe profit stabilit suplimentar generat de considerarea drept nedeductibile de către echipa de inspecție fiscală a unor cheltuieli cu serviciile achiziționate de contribuabil.**

În ceea ce privește **suma de xx lei** ce reprezintă **diminuare a pierderii fiscale aferentă anului xx înregistrată de petentă**, chiar dacă este determinată eronat, pentru o perioadă prescrisă, se reține ca **aceasta nu este stabilită ca obligație suplimentară prin actul administrativ fiscal contestat și nici nu influențează partea de impozit pe profit - stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.xx - pe care societatea înțelege s-o conteste prin prezenta**, astfel că, având în vedere dispozițiile legale mai sus menționate, **se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de SC xx SRL pentru suma de xx lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate, aferentă anului xx.**

ASPECTE DE FOND

➤ **Referitor la impozitul pe profit contestat în suma de xx lei**, se reține ca acesta a fost stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală ca urmare a ajustării veniturilor societății petente, pentru ca **SC xx SRL** să ajungă la valoarea mediană a societăților comparabile.

Astfel, din actele și documentele existente în dosarul cauzei, în corespondență cu susținerile părților, rezultă că organul de inspecție fiscală a constatat în urma analizei dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate că, **SC xx SRL** a înregistrat în anii xxx, xx, respectiv xx, niveluri de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub cuartila inferioară, ceea ce a dus la o bază impozabilă mai mică în România. Totodată, se reține ca pentru anul xx, echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de mediana anuală, având în vedere faptul că societatea în cursul anului xx a efectuat investiții semnificative în vederea începerii activității.

În drept, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările Ulterioare, prevede:

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

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului pretului 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.”

- Codul fiscal (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal):

“Art. 11. - (2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

- Normele de aplicare a Codului fiscal (H.G. nr. 44/2004):

”28. În sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului. [...]

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;”.

- Codul fiscal (Legea nr. 227/xx privind Codul fiscal):

”Art. 11. - (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:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) metoda marjei nete;

e) metoda împărțirii profitului;

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

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

- Normele de aplicare a Codului fiscal (H.G. nr. 1/2016):

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; [...]

(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;”.

Din prevederile legale enunțate se retine ca tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu

trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.

Preturile de transfer sunt preturile la care o companie transfera bunuri si proprietati sau presteaza servicii catre companii afiliate.

Analizarea tranzactiilor intre persoane juridice afiliate se datoreaza asa numitei practici de "transfer al preturilor" , practica care consta in efectuarea de tranzactii la preturi speciale si/sau conditii speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare si la alterarea taxelor si a impozitelor datorate.

Astfel, in vederea determinarii cu cat mai mare exactitate a taxelor si impozitelor care ar trebui sa revina fiecarei jurisdicții fiscale in conditii de piata libera, autoritatile fiscale pot ajusta suma veniturilor sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau al serviciilor furnizate in cadrul tranzactiilor.

Din prevederile legale enuntate se retine ca la stabilirea pretului de piata al tranzactiilor dintre persoanele afiliate pot fi folosite o serie de metode, dintre cele expres enumerate precum si orice alta metoda recunoscuta de liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica, pentru fiecare caz in parte alegandu-se metoda adecvata.

Potrivit, prevederilor legale enuntate se retine ca in aplicarea metodelor prevazute la art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, se iau în considerare datele si documentele inregistrate in momentul în care a fost încheiat contractul iar in cazul contractelor pe termen lung este necesar sa se aiba în vedere daca terte parti independente tin seama de riscurile asociate, incheind contractele corespunzatoare (de exemplu, clauze de actualizare a pretului).

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

- Costuri directe-Costuri ocazionate in mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime;
- Costuri indirecte-Costuri de productie a unui produs sau serviciu care, desi strans legate de procesul de productie, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu costurile unei unitati de reparatii care asigura service pentru echipamentele utilizate la productia de produse diferite).

Metoda marjei tranzactionale nete - O metoda de profit tranzactional ce examineaza marja profitului net fata de o baza corespunzatoare(ex. costuri, vanzari, active) realizata de contribuabil din tranzactii controlate(sau tranzactii care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Principiul lungimii de brat - Standardul international asupra caruia tarile member OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal. Este prezentat la art.9 al Conventiei Fiscale Model OCDE dupa cum urmeaza:

In cazul in care "conditiile create sau impuse intre companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat in lipsa acestor conditii la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta."

Analiza dosarului preturilor de transfer are in vedere faptul ca substanta economica prevaleaza forma, respectiv analiza dosarului preturilor de transfer se va baza pe intelegerea activitatii desfasurate de contribuabil si mai putin cadrul juridic, avand in vedere ca tranzactiile se desfasoara intre persoane afiliate ce au un interes comun.

In conformitate cu punctul 3.9 din Ghidul OCDE, analiza preturilor de transfer ar trebui, in principiu, sa se bazeze pe fiecare tranzactie. Cu toate acestea, daca tranzactiile sunt combinate economic si fiabilitatea analizei este imbunatatita prin agregarea tranzactiilor, atunci aceasta este abordarea adecvata. Astfel, punctul 3.9 din Ghidul OCDE prevede ca ar fi mai adecvata agregarea tranzactiilor in cazul in care mai multe tranzactii au loc intr-o legatura stransa sau cand dreptul de utilizare a unei proprietati necorporale este acordat de afiliat.

Tranzactiile respective nu pot fi analizate in mod izolat, deoarece ele creeaza o ratiune globala de afaceri a societatii.

Prin urmare, trebuie retinut ca, organele de inspectie fiscala au constatat ca, prin dosarul prezentat, contribuabila considera ca o agregare a tranzactiilor SC xx SRL este justificata deoarece functiile indeplinite sunt performante, iar riscurile pe care si le asuma sunt foarte asemanatoare intre tranzactii. In consecinta, nu s-a abordat rentabilitatea tranzactiilor unice, ci s-a considerat ca rentabilitatea globala a SC xx SRL este un indicator relevant pentru a documenta caracterul strict al preturilor de transfer.

La art.8 din OPANAF nr.442/2016 privind quantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare /estimare a preturilor de transfer se prevede:

"Tranzactiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piata daca indicatorul financiar al tranzactiei/valoarea tranzactiei marja/rezultat/preț se încadrează în intervalul de comparare."

In speta se retine ca, preturile tranzactiilor între **SC xx SRL** si persoanele juridice afiliate efectuate, pe anii xx, nu s-au încadrat in intervalul de comparare si nu reflecta pretul de piata.

Pretul de piata este definit la art.7 din Codul fiscal, pct.26 ca fiind:

"suma care ar fi platita de un client independent unui furnizor independent în acelasi moment si în acelasi loc, pentru acelasi bun sau serviciu ori pentru unul similar, în conditii de concurenta loiala;"

Astfel, se precizeaza ca in dosarul prezentat a fost aleasa ca si metoda de analiza **marja tranzactionala neta**, respectiv un indicator de profitabilitate. Indicatorul de profitabilitate masoara relatia dintre profit si urmatoarele: vanzari, costuri inregistrate sau resursele implicate.

Utilizarea unui indicator dat, depinde atat de natura activitatilor partilor testate precum si de acuratetea datelor disponibile. Acesta reflecta o masura a remuneratiei pe care compania testata ar fi primit-o in cazul in care ar fi tranzactionat cu o parte neafiliata.

Metoda marjei nete tranzactionale testeaza caracterul concurentei depline a preturilor de transfer intr-o tranzactie controlata prin **compararea profiturilor obtinute de una dintre partile implicate in tranzactii controlate cu profiturile obtinute de partile necontrolate implicate in activitati comerciale similare**. Metoda marjei nete tranzactionale masoara rentabilitatea totala derivata din activitatea de afaceri definita cat mai succint de catre contribuabil, pentru care sunt disponibile date fiabile care includ tranzactia controlata in curs de examinare.

Prin urmare, comparabilitatea in cadrul metodei marjei nete tranzactionale depinde in primul rand de similitudinea capitalului investit si de riscurile asumate de partile controlate si necontrolate cu privire la astfel de activitati.

Se poate retine deci ca, aceasta metoda poate fi folosita si este de incredere daca exista similaritate intre functiile indeplinite, riscurile asumate, respectiv daca exista o corespondenta intre acestea si nivelul cheltuielilor operationale implicate, **fara ca metoda sa necesite neaparat produse identice sau substantial similare**.

In cadrul metodei marjei nete tranzactionale, **companiile comparabile trebuie sa fie doar in mare masura similare (adica este acceptabila o diversitate semnificativa a produselor si o diversitate functionala intre partile controlate si cele necontrolate)**.

În solutionarea cauzei, in corespondență cu cele argumentate de către societatea contestatoare, se rețin și precizările organelor de inspectie fiscală din cuprinsul referatului întocmit în sustinere, care arata ca, pentru analiza indicatorilor financiari ai societatii comparativ cu cei obtinuti de principalii competitori de pe piata in care isi desfasoara activitatea societatea analizata, s-a interogata baza de date si au fost identificate un numar de x societati comparabile cu societatea verificata pe teritoriul Romaniei, **astfel ca aceasta nu trebuia sa extinda**

criteriul geografic de cautare la Uniunea Europeana in intocmirea Dosarului preturilor de transfer - asa cum este prevazut de art.8, pct.1 din OMFP nr.442/2016.

Având în vedere cele mentionate, organul de control precizează că, așa dupa cum reiese si din structura dosarului preturilor de transfer analizat in timpul controlului, societatile : SC xx SRL - CUI xx, SC xx SRL - CUI xx, SC xx SRL - CUI xx si SC xx SRL - CUI xx, **indeplinesc criteriile de cautare - respectiv: criteriu geografic - Romania, criteriul codului de clasificare - CAEN xx, criteriul activ, criteriul independentei, criteriul filialelor, criteriul financiar.**

Totodata se mentioneaza ca procesul de cautare in baza de date, efectuat de catre echipa de inspectie fiscala pe baza codurilor de clasificare a industriei, a urmarit sa identifice companii care au declarat un cod CAEN care este aferent productiei de mase plastice si astfel, criteriul utilizat pentru identificarea companiilor implicate in aceasta categorie de activitati s-a bazat pe codul CAEN xx - "xx", iar **activitatea principala desfasurata de societatile xx SRL, xxx SRL, xx SRL si xx SRL se incadreaza exact in criteriile procesului de cautare si nu a distorsionat analiza efectuata, fiind respectat studiul de comparabilitate si prevederile Ghidului OCDE.**

Mai mult decat atat, organele de inspectie fiscala precizeaza expres si faptul ca, **au fost analizate datele declarate in bilanturile depuse de societatile xx SRL, xx SRL , xx SRL si xx SRL** si s-a constatat ca:

- toate au un numar de peste xx de salariatii astfel ca structura costurilor salariale nu difera foarte mult de cea a societatii controlate;
- cifrele de afaceri declarate de acestea in perioada xx sunt in intervalul de cautare, respectiv se incadreaza intre valoarea minima si maxima declarata de societatea verificata;
- activitatea principala declarata de aceste societati in perioada xx a fost "xx - cod CAEN xx" (activitatea cu cea mai mare pondere in volumul de vanzari) iar conform site-urilor oficiale www.xx.ro, www.xx.ro, www.xx.ro acestea au ca **obiect de activitate desfasurat productia de mase plastice prin injectie**.

Urmare a verificarilor efectuate, aceste societati au fost luate in calcul la stabilirea medianei de catre echipa de inspectie fiscala si nu trebuiau eliminate din esantionul de comparabilitate prezentat de societatea verificata in Dosarul de preturi de transfer.

Referitor la afirmatia contribuabilei ca cea de-a cincea societate selectionata, **SC xx SRL** nu se regaseste in numarul de societati rezultat urmarii aplicarii criteriilor de cautare, avand in vedere si comunicarea Proiectului de Raport si discutia finala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca aceasta societate a fost analizata prin utilizarea bazelor de date publice de pe teritoriul Romaniei si inclusa in esantionul final de societati comparabile in punctul de vedere inaintat, in fapt fiind respectate prevederile art.9 din OMFP 442/2016.

Astfel, tinand cont ca activitatea desfasurata de **SC xx SRL** este aceeaasi cu a societatii verificate, prin utilizarea bazelor de date publice de pe teritoriul Romaniei, contribuabilul a avut acces la informatiile detinute de echipa de inspectie fiscala.

Cu privire la afirmatia contribuabilului ca societatea **xx SRL** "*nu prezinta date financiare pentru toti anii din perioada analizata*" se mentioneaza ca aceasta a fost luata in considerare la stabilirea esantionului in anii xx-xx cand au fost raportate date comparabile cu societatea verificata, dealtfel chiar petenta facand precizarea ca **SC xx SRL** "*a fost infiintata in xx, nefiind disponibile informatii financiare pentru perioada xx*" - astfel se observa ca oricum, pentru anii xx, aceasta societate nu avea cum sa influenteze indicatorii calculati la stabilirea preturilor de transfer.

Față de acestea rezulta ca, in cadrul selectiei manuale, s-a urmarit selectarea unor societati care sa poata fi considerate comparabile fata de activitatea analizata prin prisma profitului functional cautat.

Trebuie retinut ca in cadrul acestui proces se urmareste, in general, un model economic, avand in vedere imposibilitatea de a identifica societati care sa desfășoare o activitate economica absolut identica fata de cea analizata (Pct.3.38 din Liniile directoare OCDE, editia iulie 2010).

Afirmatia contribuabilului ca *"[...]o marja de profit de 16% in medie considerata de echipa de inspectie fiscala pentru ajustare este in complet dezacord cu marja de profit asteptata a fi obtinuta de o societate cu un profil functional de producator la comanda[...]"* nu poate fi retinuta ca relevanta in cauza intrucat din analiza efectuata rezulta ca aceasta a fost determinata urmare aplicarii algoritmului de selectie a societatilor care fac parte din esantion, tinand cont de prevederile legale in materie, nefiind stabilita aleatoriu de catre echipa de inspectie fiscala.

Mai mult decat atat, prin punctul de vedere inaintat urmare prezentarii Proiectului de Raport de inspectie fiscala, petenta insasi a reconsiderat o parte din societatile cuprinse in esantion, a stabilit alte intervale intercuartilare, lucru ce confirma ca analiza datelor din bazele de date, efectuata de catre echipa de inspectie fiscala, a fost corecta .

Avand in vedere diferentele rezultate intre indicatorul obtinut la societatea petenta si mediana obtinuta la societatile comparabile, faptul ca indicatorul realizat de societate nu se situeaza intre cuartila inferioara si cuartila superioara, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea ajustarilor necesare pentru ca xx SRL sa realizeze la valorile mediane.

Astfel, tinand cont de faptul ca elementul controlabil este venitul rezultat din livrarile catre afiliati, organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea care trebuie ajustata pozitiv este valoarea veniturilor si, prin urmare, a procedat la ajustarea veniturilor pentru ca SC xx SRL sa ajunga la valoarea mediana a societatilor comparabile.

Consecinta a calculelor efectuate de organele de control, au fost stabilite valorile profiturilor si veniturilor pe care societatea trebuia sa le realizeze in vederea obtinerii valorii mediane realizate de societatile comparabile, rezultand urmatoarele :

-xx.

Tinand cont ca tranzactiile intre persoane afiliate trebuie se se realizeze conform principiului valorii de piata in cadrul unei tranzactii, al unui grup de tranzactii intre persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta - in cazul in care principiul valorii de piata nu este respectat - suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricareia dintre partile afiliate pe baza nivelului tendintei centrale a pietei.

Astfel, in vederea respectarii principiului lungimii de brat, se aplica prevederile din Liniile directoare privind preturile de transfer emise de catre Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica pentru societatile multinationale si administratiile fiscale, cu amendamentele/modificarile si completarile ulterioare.

La art. 1.52 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer se precizeaza:

"[...]o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni."

iar potrivit art. 1.3 din ghid se prevede:

"Atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate. De aceea, tarile membre OECD au decis ca, in scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de brat"

Din coroborarea art.9 cu art. 1.38 si art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer rezulta ca *"Articolul 9 va permite deci o ajustare a conditiilor pentru a reflecta conditiile la care ar fi ajuns partile daca tranzactia ar fi fost structurata in conformitate cu realitatile economice si comerciale ale partilor ce opereaza la lungime de brat"*, respectiv ca *"Aplicarea principiului lungimii de brat se bazeaza in general pe compararea conditiilor unei tranzactii controlate cu conditiile tranzactiilor ce au loc intre companii independente."*

De asemenea, la art. 2.3 din Ghidul OECD pentru Preturi de Transfer se prevede:

„Comentariul la aliniatul 1 al Articolului 9 indica ca aliniatul 1 autorizeaza o administratie fiscala in scopul calcularii obligatiilor fiscale, [sa] rescrie conturile unei companii [afiliate] daca, ca rezultat al relatiei speciale dintre companii, conturile nu reflecta profiturile impozabile generate in acel Stat. Profiturile impozabile reale sunt cele care s-ar fi obtinut in absenta conditiilor ce nu sunt la lungime de brat”.

Totodata, la art. 5.28 din Ghidul OECD pentru Preturile de Transfer, se prevede:

„Contribuabilii ar trebui sa depuna eforturi rezonabile la momentul la care se stabileste pretul de transfer pentru a determina daca pretul de transfer este din punct de vedere fiscal in conformitate cu principiul lungimii de brat”.

In aplicarea prevederilor art.11, alin.(4) din Legea nr.227/xx privind Codul fiscal, la stabilirea pretului de piata al tranzactiilor, **s-a stabilit ca societatea a utilizat corect metoda cea mai adecvata, respectiv metoda marjei nete a profitului, dar, avand in vedere noile date cu privire la veniturile pe care societatea trebuia sa le realizeze in vederea obtinerii valorii medii ponderate a indicatorului, organele de control au procedat la stabilirea unei valori de ajustare pozitiva a veniturilor pentru obtinerea valorii mediei ponderate in suma de xx lei cu un impozit pe profit aferent in suma de xx lei.**

În această situație, referitor la **suma contestată de xx lei reprezentând impozit 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.F-xxxx/xx**, de catre organele de inspectie fiscala - ca urmare a ajustarii veniturilor societatii petente, pentru ca **SC xx SRL sa ajunga la valoarea mediana a societatilor comparabile** - tinand cont de argumentele partilor si de documentele depuse în sustinere la dosarul cauzei, **se va respinge ca neintemeiata contestatia**, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia: *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”.*

➤ Referitor la **impozitul pe profit contestat în suma de xx lei si la TVA contestata in suma de xx lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.xx xx/21.08.2020** ca urmare a neacceptarii de catre organele de inspectie fiscala a deductibilitatii cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata aferente prestarilor de servicii facturate de catre SC xx SRL catre societatea petenta in perioadaxx, se retin urmatoarele :

In fapt, in perioada xx, **SC xx SRL**, a inregistrat in evidenta contabila proprie (in conturile 624 “Cheltuieli cu transportul de bunuri si de personal”, 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”) contravaloarea prestarilor de servicii achizitionate de la furnizorul SC xx SRL.

Organele de inspectie fiscala consemneaza ca, pentru prestarile de servicii achizitionate in baza facturilor inscrise in fisa contului 401 “Furnizor xx”, societatea verificata a prezentat Contractul nrxxxx (xxx) incheiat intre cele doua parti, in care se stipuleaza ca **“obiectul contractului il constituie prestare de servicii, respectiv servicii de transport persoane in regim de taximetrie, pentru beneficiar, de catre prestator”.**

Personalul beneficiarului si rutele pe care vor fi transportati de catre prestator se vor stabili printr-o anexa ca va face parte integranta din prezentul contract.

Anexa va putea fi modificata in functie de necesitatile de transport ale beneficiarului.

Desi in contractul cadru de prestari servicii de transport in regim de taximetrie se mentioneaza ca **“personalul beneficiarului si rutele pe care vor fi transportati de catre prestator se vor stabili printr-o anexa”**, trebuie retinut ca in cadrul inspectiei fiscale desfasurate la SC xx SRL, s-a consemnat ca **organelor de control nu le-a fost prezentata anexa care sa justifice aceste servicii in folosul activitatii economice derulate de petenta, respectiv persoanele care au beneficiat de aceste servicii, rutele pe care s-a**

efectuat transportul, necesitatea efectuării acestor servicii, etc. - document a cărui existență era obligatorie prin însuși clauzele contractuale stabilite între părți.

În soluționarea cauzei se reține și faptul că în susținerea celor constatate urmare a verificărilor specifice efectuate, organele de inspecție fiscală fac trimitere la prevederile art.14, alin.(2) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și la cele ale pct.57, alin.(2) și alin.(3) - *Sectiunea 2.4. Principii generale de raportare financiară* din Ordinul MFP nr.1802/2014 :

"Art.14 [...] (2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții cu respectarea fondului economic al acestora."

"Pct.57 [...] (2) Evenimentele și operațiunile economico - financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică."

Analizând actele și documentele existente în dosarul cauzei în corespondență cu susținerile părților rezultă că, **deși atât în contestația formulată cât și în "Minuta" încheiată cu ocazia susținerii orale solicitate de petenta, s-a afirmat expres ca "[...] Societatea, în afara de bonurile fiscale, deja menționate ca și documente suport atașate facturilor și contractului, poate aduna informațiile necesare și poate furniza situații centralizatoare cu privire la persoanele (angajați/administratori) ai Societății care au utilizat respectivele servicii și motivul deplasării acestora, situații care urmează a fi atașate ca probe în contestație."** - SC xx SRL, în calitate de contestatoare, nu a depus în procedura de soluționare administrativă a cauzei nici un document suplimentar în susținerea celor afirmate, astfel cum precizează de altfel ca va face, chiar și în "Minuta" sus menționată.

Conform celor consemnate de organele de control, societatea nu a putut furniza informațiile solicitate nefiind în măsură să prezinte documente în sensul celor enumerate.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală care au efectuat verificarea și de cele reținute mai sus, rezultă că **societatea nu a putut furniza documentele solicitate** ceea ce - alături de celelalte constatări făcute în timpul controlului - a îndreptățit concluzia că, în fapt, nu au fost prezentate suficiente dovezi în susținerea deductibilității acestora.

În această situație, concluzia echipei de inspecție fiscală, bazată pe constatări și analize proprii și consemnată atât în RIF nr.xx cât și în referatul întocmit în cauză, este că SC xx SRL nu a putut prezenta pentru operațiunile economice în cauză, documentele justificative relevante și suficiente - acestea având drept scop tocmai înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

De altfel, se reține că nici în procedura contestației administrative nu au fost depuse astfel de documente în susținerea cauzei – în subsolul contestației fiind enumerate expres toate anexele acestora - în condițiile în care, conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, 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.

În drept, față de cele de mai sus, în speță sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

" Art.269 - Forma și conținutul contestației

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

[...] c) motivele de fapt și de drept ;

d) dovezile pe care se întemeiază ; [...]"

coroborat cu prevederile pct.2.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/xx privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, conform cărora :

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

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 - Sarcina probei Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 - Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73, alin.(1) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală :

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

Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine acesteia.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, se reține că, societatea comercială contestată nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală care, pentru constatările făcute în cadrul verificărilor efectuate la SC xx SRL din com.xx, jud.xx, au avut în vedere și prevederile art.6 și art.118, alin.(5) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„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.118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.[...]”

Ținând cont de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/xx privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC xx SRL pentru aceste capete de cerere privind impozitul pe profit contestat în suma de xx lei si TVA contestat în suma de xx lei - stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.xx.**

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de persoana juridică **S.C. xx SRL** din comuna xx, județul xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xxxx/xx emisa de A.J.F.P. xx, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.279 din Legea nr.207/xx privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu prevederile pct.11.1, lit.a) și pct.12.2 din OPANAF nr.3741/xx privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/xx privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma contestată de **xx lei** reprezentând impozit 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.xxxx/xx .

2. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma contestată de **xx lei** reprezentand TVA stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xxxx/xx.

3. Respingerea ca prematur introdusă a contestației formulate de SC xx SRL, pentru capătul de cerere referitor la **obligațiile fiscale accesorii ce nu au fost comunicate societății** ca fiind calculate aferent obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere contestata nr.xxxx/xx.

4. Respingerea ca fără obiect a contestației formulate de SC xx SRL, pentru capătul de cerere referitor la suma contestată de **xx lei** reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate, aferenta anului xx.

5. Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor 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.

xx