



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 491 / 2015

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 2067/25.09.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./21.09.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 2067/25.09.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., înregistrată la ORC sub nr..X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./15.07.2015 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./15.07.2015 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./15.07.2015.

SC .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./15.07.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei impozit pe profit;
- X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./15.07.2015 pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cumulate, la data de 31.12.2013, cu suma de .X. lei.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice

nr.F-.X./15.07.2015, respectiv **27.07.2015** potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **24.08.2015**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SRL figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 la OPANAF nr.3661/2014 pentru aprobarea listei marilor contribuabili pe anul 2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./15.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./15.07.2015, societatea susține următoarele:

Contestatară susține că la solicitarea organelor de inspecție fiscală a prezentat dosarul prețurilor de transfer, precum și clarificări suplimentare prin adresele nr..X./09.04.2005, nr..X./19.05.2015 și nr..X./29.06.2015 prin care arată că a desfășurat tranzacții cu societățile afiliate la nivel de piață.

Societatea nu este de acord cu ajustările efectuate de organele de inspecție fiscală din următoarele motive:

1. Organele de inspecție fiscală au utilizat metoda marjei nete fără a ține cont de necesitatea separării rezultatului operațional din distribuție de cel aferent producției ceea ce conduce la distorsionarea marjei societății și compromite analiza comparativă.

În acest sens societatea susține că din anul 2012 a început să desfășoare activitate internă de producție de adezivi și polistiren, separat de activitatea de distribuție, respectiv revânzare a mărfurilor achiziționate de la terți și de la afiliați și prezintă cifra de afaceri, veniturile și cheltuielile, precum și rezultatul financiar din această activitate, pe anii 2012-2013. Astfel, arată că în anul 2013, activitatea este în creștere și ar trebui eliminată pentru determinarea corectă a rezultatului din activitatea de distribuție întrucât are influență. Această abordare corespunde recomandărilor Liniilor directoare OECD de la paragrafele 2.78 – 2.79.

Astfel, contestatara susține că marjele stabilite de organele de inspecție fiscală sunt distorsionate de influența semnificativă a activității de producție, respectiv pe anul 2012, rata rentabilității vânzărilor de -4,165 (comparativ cu intervalul între 2,57% și 5,82% cu mediana de 4,75%) și pe anul 2013, rata rentabilității vânzărilor de -2,02% (comparativ cu intervalul între 2,3% și 6,22% cu mediana de 3,92%).

2. Organele de inspecție fiscală au efectuat ajustări pornind de la premisa incorectă de alocare uniformă (proporțional cu cheltuielile cu mărfurile) printre altele și a veniturilor aferente distribuției de mărfuri de la furnizori afiliați și terți.

Întrucât societatea nu a prezentat segmentarea datelor sale financiare organele de inspecție fiscală au procedat la segmentarea datelor din situațiile financiare anuale ale societății alocând veniturile și cheltuielile din exploatare proporțional cu cheltuielile înregistrate cu mărfurile vândute către societăți afiliate în totalul cheltuielilor cu mărfurile vândute.

Societatea nu este de acord cu această modalitate simplistă de segmentare a datelor financiare ce are la bază o premiză incorectă de alocare uniformă a tuturor elementelor de cheltuieli/venit în funcție de valoarea cheltuielilor cu mărfurile.

Chiar după încheierea inspecției fiscale societatea a încercat să îmbunătățească calitatea segmentării datelor financiare (ca exemplu: separarea activității de producție de rezultatul activității de distribuție a mărfurilor pe societăți afiliate și neafiliate) realizând o estimare mai corectă decât cea a organelor de inspecție fiscală astfel:

- pe partea de venituri societatea a identificat nivelul specific al veniturilor în funcție de activitatea desfășurată și anume producție/distribuție, respectiv distribuție afiliați și terți, atât la nivelul cifrei de afaceri, cât și a altor venituri din exploatare;

- pe partea de cheltuieli societatea a separat din totalul cheltuielilor din exploatare pe cele aferente producției și pe cele cu mărfurile și a repartizat doar cheltuielile rămase proporțional cu cheltuielile cu mărfurile vândute.

Astfel, societatea susține că nu se poate efectua o segmentare exactă a profitabilității pe fiecare astfel de segment și consideră că segmentarea efectuată de către aceasta și prezentată la contestație este mai corectă/potrivită față de segmentarea simplistă efectuată de organele de inspecție fiscală.

Această segmentare a permis efectuarea de analize comparative specifice între rezultatul aferent activității de distribuție mărfuri achiziționate de la afiliați și rezultatul aferent activității de distribuție mărfuri achiziționate de la terți, respectiv:

- analiza la nivel de marjă brută (cea mai exactă întrucât o parte din vânzare respectiv cheltuielile cu mărfurile au fost în specific determinate și nu alocate/estimate;

- analiza la nivel de marjă netă (mai puțin exactă întrucât o parte a cheltuielilor din exploatare nu pot fi repartizate altfel decât folosind o cheie de alocare, care este aceeași cu a organelor de inspecție fiscală însă, baza de alte cheltuieli din

exploatare alocate este diferită an de an, fie egală cu a organelor de inspecție fiscală fie diferită de a acestora).

3. Contestatara arată că efectuarea ajustărilor de către organele de inspecție fiscală în legătură cu distribuția de mărfuri achiziționate de la furnizori afiliați fără a ține seama de rezultatul aferent vânzărilor de mărfuri achiziționate de la independenți este în contradicție cu recomandările din Liniile directoare OECD.

Astfel, societatea susține că are un profil funcțional și de risc comparabil între activitatea de distribuție a mărfurilor achiziționate de la furnizorii afiliați, cât și a mărfurilor achiziționate de la furnizorii terți/independenți.

Considerând că ponderile activității de distribuție afiliați vs. terți sunt relativ similare în totalul operațiunilor desfășurate de societate consideră că pentru stabilirea respectării principiului de piață în tranzacții cu afiliații se îndeplinesc condiții de comparabilitate importante care fac relevantă stabilirea profitabilității din activitatea de distribuție a mărfurilor achiziționate de la terți drept indicator al nivelului de profitabilitate la nivel de piață.

În susținere, contestatara invocă prevederile pct.24 din Normele de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că distribuția de mărfuri achiziționate de furnizori independenți se încadrează în categoria tranzacțiilor necontrolate care pot servi drept indicator al nivelului de piață.

De asemenea, societatea invocă prevederile de la pct.31 și 32 din Normele de aplicare a Codului fiscal, susținând că acestea corespund principiilor descrise de Liniile Directoare OECD și îndeplinesc criteriile suficiente de comparabilitate pentru analiza prețurilor de transfer ale activității de distribuție de mărfuri achiziționate de la afiliați prin prisma tranzacțiilor societății aferente activității de distribuție de mărfuri achiziționate de la furnizori terți, considerate tranzacții necontrolate comparabile.

Totuși societatea susține că această analiză poate fi efectuată în mod corect numai la nivel de marjă de profitabilitate (atât brută cât și netă) întrucât pentru o comparație la nivel de preț (aplicarea metodei comparării prețurilor necontrolate nu se îndeplinesc toate criteriile de comparabilitate la nivel de produs, astfel:

Paragrafele 1.38, 2.10 și 3.27 din Liniile Directoare OECD subliniază importanța comparabilității în legătură directă cu metoda de analiză aplicată și limitările informațiilor care sunt disponibile, iar în ceea ce privește factorii de comparabilitate privind caracteristicile produselor și serviciilor, Liniile Directoare OECD aduc precizări la pct.2.15, 2.24, 2.41 și 2.69.

Societatea susține că din analiza criteriilor de comparabilitate tranzacționale necesare și informațiile disponibile prin studiul de comparabilitate prezentat în dosarul prețurilor de transfer consideră tranzacțiile necontrolate comparabile de la nivelul societății mai potrivite și mai de încredere decât informațiile obținute pe baza comparabilelor externe.

Astfel prezintă un sumar comparativ al marjelor brute și nete obținute de societate din distribuția de mărfuri achiziționate de la furnizorii afiliați vs. terți din care reiese că marja de distribuție medie (brută și netă) obținută de societate din distribuția mărfurilor achiziționate de la furnizorii afiliați este an de an mai mare decât cea obținută în mod specific în relația cu furnizorii terți. De cele mai multe ori se poate observa că și marja netă la vânzări obținută de societate de la furnizorii afiliați a fost mai mare decât intervalul de piață determinat pe baza studiului de comparabilitate prezentat în dosarul prețurilor de transfer.

Potrivit celor prezentate, societatea concluzionează că pe perioada 2008-2013 a obținut o profitabilitate mai mare din revânzarea mărfurilor achiziționate de la furnizorii afiliați decât de la terți astfel că estimările organelor de inspecție fiscală sunt incorecte și total nejustificate fiind bazate pe informații de o încredere mai redusă decât cea prezentată de societate.

Chiar dacă în anul 2012 societatea a înregistrat pierdere aceasta se regăsește, atât la nivelul activității de distribuție afiliați, cât și la nivelul activității de distribuție terți astfel că nu se justifică efectuarea de ajustări de prețuri la nivelul societății având în vedere nivelul mediane intervalului de piață stabilit pe baza studiului de piață cum au procedat organele de inspecție fiscală în condițiile în care marja obținută de societate în relația cu furnizorii independenți este negativă și reflectă condițiile de piață de la societate. Astfel, în condițiile în care profitabilitate aferentă distribuției de mărfuri de la afiliați este superioară distribuției de mărfuri de la terți efectuarea de ajustări este nefondată și contravine, atât prevederilor Codului fiscal și normelor de aplicare a acestuia, cât și Liniilor Directoare OECD.

4. Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustări aplicând mediana intervalului de piață la totalul veniturilor din exploatare ale societății în loc de cifra de afaceri a acesteia ce reprezintă calcul inconsistent și greșit.

Astfel, societatea arată că organele de inspecție fiscală au recalculat valoarea cheltuielilor aferente activității de distribuție a mărfurilor achiziționate de la furnizorii afiliați considerată ca fiind la nivel de piață prin aplicarea mediane intervalului la valoarea veniturilor din exploatare în loc de aplicarea acesteia la cifra de afaceri. Ca urmare, cheltuielile reajustate corespund unui nivel al ratei rentabilității vânzărilor peste cel al mediane intervalului 2012 și 2013 ceea ce a condus la stabilirea nejustificată de obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe profit și accesorii aferente și invocă în susținere prevederile paragrafului 2.75 din Liniile Directoare OECD.

5. Contestatara arată că organele de inspecție fiscală au calculat ajustările de preț având în vedere nivelul mediane intervalului de piață ceea ce reprezintă o abordare limitativă față de prevederile Codului fiscal și principiile prezentate în Liniile Directoare OECD.

Societatea invocă prevederile art.2 din Anexa nr.1 la OMFP nr.222/2008 și ale art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, arătând că actul normativ cu rang de „lege” și cu putere de judecată superioară ordinelor stipulează că ajustarea se face doar pentru a reflecta prețul de piață, fără a menționa că această ajustare trebuie efectuată la valoarea medianei intervalului determinat pentru companii independente sau că valoarea medianei reprezintă prețul de piață.

SC .X. SRL consideră că orice ajustare a veniturilor și cheltielilor reprezintă o ajustare care reflectă prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției și invocă prevederile paragrafelor 2.7, 3.61 și 3.62 din Liniile Directoare OECD, care de altfel recunosc că determinarea prețurilor de transfer nu este o știință exactă și că aplicarea celei mai potrivit metode ar putea avea ca rezultat un interval de cifre care pot fi folosite în aceeași măsură, iar aplicarea prețului pieței are ca rezultat numai o aproximare a condițiilor care ar fi fost convenite între întreprinderi independente. Rezultatele din intervalul intercuartilar din partea inferioară și superioară medianei sunt la fel de reprezentative ca și valoarea medianei astfel că nu există restricții pentru acest punct.

De asemenea, societatea invocă prevederile art.78 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative și susține că abordarea organelor de inspecție fiscală de a efectua ajustări la valoarea medianei este limitativă și conduce la supra-impozitare fiind în contradicție cu Codul fiscal și cu principiile exprimate în Liniile Directoare OECD.

6. Societatea arată că organele de inspecție fiscală au încadrat societatea nejustificat în categoriile de companii cu pierderi recurente.

Deși în raportul de inspecție fiscală s-au invocat prevederile paragrafelor 1.70 și 1.171 din Liniile Directoare OECD societatea susține că potrivit paragrafului 1.70 societățile pot înregistra pierderi, iar pe anul 2012 pierderea din exploatare provine din activitatea de producție și de distribuție a mărfurilor achiziționate de la terți. De asemenea, arată că în perioada 2008 – 2013 condițiile economice nefavorabile au pus o mare presiune asupra veniturilor societății astfel că nu poate fi considerată companie care înregistrează pierderi în mod constant având în vedere că pierderile au fost înregistrate în ani relativ izolați și sunt implicate condițiile pieței și ale circumstanțelor comerciale și operaționale obiective.

7. Societatea susține că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat despăgubirea primită de la asigurator în anul 2013 drept venit extraordinar în loc de venit operațional ceea ce a diminuat venitul operațional avut în vedere în analiza prețurilor de transfer.

Contestatară arată că despăgubirea în sumă de .X. lei a fost obținută în urma unui incendiu la un depozit cu mărfuri, pentru care doar stocurile de mărfuri au fost înregistrate pe cheltuieli extraordinare, cheltuiala aferentă clădirii arse a fost

înregistrată în anul 2012 pe cheltuieli operaționale pe considerentul că acestea i se puteau efectua reparații.

De asemenea, contestatara susține că a achitat prime de asigurare înregistrate pe cheltuieli operaționale astfel că este eronată abordarea organelor de inspecție fiscală de a trata despăgubirea ca element extraordinar și invocă prevederile OMFP nr.3055/2009 care desfinesc despăgubirile ca fiind alte venituri din exploatare.

Totodată, societatea susține că despăgubirile nu se încadrează în categoria subvențiilor pentru evenimente extraordinare ci sunt parte a activității curente și invocă prevederi legale în vigoare începând cu data de 01.01.2015, respectiv OMFP nr.1802/2014.

Conform argumentelor prezentate societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit și accesoriile aferente ca urmare a ajustării cheltuielilor societății și majorării bazei impozabile cu suma de .X. lei, defalcată pe ani astfel:

- .X. lei aferentă ajustărilor pentru anul 2010;
- .X. lei aferentă ajustărilor pentru anul 2012;
- .X. lei aferentă ajustărilor pentru anul 2013, precum și anularea deciziei de impunere pentru impozitul pe profit și a dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale pe anul 2013.

8. Referitor la ajustarea ca urmare a considerării nedeductibile a cheltuielilor cu provizioane pentru clienți neîncasați, societatea susține:

Echipa de inspecție fiscală trebuia să majoreze baza de impunere cu 70% din provizionul constituit pentru un număr de trei clienți (.X. SRL, .X. SRL și .X. SRL) având în vedere că societatea l-a considerat cheltuială nedeductibilă (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuială nedeductibilă (.X. lei) 70% din provizionul constituit pentru un număr de șase clienți (2010 - .X. SRL, .X. SA, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL) pentru care în momentul constituirii provizionului era începută procedura falimentului conform sentințelor anexate la contestație.

Organele de inspecție fiscală trebuiau să reconsidere reluarea la venituri a provizioanelor nedeductibile (.X. lei, 2011 – .X. SRL, .X. SRL; .X. SRL; 2012 – .X., .X. SRL; .X. SRL, .X. SRL, .X.), ca și venituri neimpozabile și să diminueze baza de impunere stabilită asuplimentar.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-.X./15.07.2015 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./15.07.2015, s-au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2008 – 31.12.2013

A. În urma verificării prin sondaj a modului de calcul a profitului impozabil pe perioada supusa inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

În anul 2008 societatea a calculat, evidentiat și declarat corect impozitul pe profit în suma de .X. lei.

În anul 2009 societatea a calculat, evidentiat și declarat impozit pe profit în suma de .X. lei.

Din verificarea modului de utilizare a documentelor cu regim special, s-a constatat că în jurnalul de vânzări, respectiv în evidența contabilă aferentă lunii noiembrie 2009 nu a fost înregistrată factura fiscală seria .X., respectiv societatea nu a justificat modul de utilizare a acesteia. Potrivit prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, respectiv art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au estimat o medie a facturilor emise în sumă de .X. lei la care se adaugă TVA în valoare de .X. lei.

Ca urmare a recalculării profitului impozabil, respectiv impozitului pe profit pe anul 2009 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de **.X. lei** (.X. lei x 16%).

În anul 2010, societatea a calculat și evidentiat impozitul forfetar, conform prevederilor art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La finele anului 2009, societatea a înregistrat o cifră de afaceri în sumă de .X. lei astfel că trebuia să calculeze și să evidențieze pe primele două trimestre ale anului un impozit minim în sumă de .X. lei corespunzător tranșei.

S-a constatat că societatea a înregistrat în mod eronat pe primele două trimestre ale anului un impozit minim în sumă de .X. lei în loc de .X. lei, încălcând astfel prevederile art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, pe primele două trimestre ale anului s-a stabilit un impozit minim suplimentar în sumă de .X. lei care se regularizează în trimestrul III 2010.

De asemenea, s-a constatat că în jurnalul de vânzări, respectiv în evidența contabilă aferentă anului 2010 nu au fost înregistrate facturile fiscale seria .X., respectiv seria .X., facturi care, ca și serie și cronologie, corespund datei de 30.06.2010. Societatea nu a putut justifica modul de utilizare a acestora astfel, potrivit prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, respectiv art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au estimat o medie a facturilor emise în sumă de .X. lei, la care se adaugă TVA în valoare de .X. lei, estimând venituri neînregistrate în sumă de .X. lei, respectiv TVA în suma de .X. lei, pe luna iunie 2010.

Pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, societatea a înregistrat profit contabil în sumă de .X. lei, respectiv profit fiscal în suma de .X. lei, pentru care a calculat și evidențiat impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei (.X. lei X 16%).

În perioada octombrie – decembrie 2010, societatea a realizat pierdere contabilă de .X. lei, respectiv pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

În urma verificării pierderii contabile pe trimestrul IV 2010 s-a constatat că aceasta se datorează:

-faptului că societatea a înregistrat provizioane pentru clienți neîncasați în sumă de .X. lei întrucât până în anul 2009 nu a înregistrat cheltuieli cu provizioanele la valoarea totală a creanțelor neîncasate. În anul 2010 societatea a efectuat inventarierea pe vechimi a acestor creanțe, înregistrând provizioane deductibile integral pentru clienți aflați în faliment (în sumă de .X. lei), respectiv pentru clienții mai vechi de 270 de zile în procent de 30% (în sumă de .X. lei -cheltuială deductibilă fiscal) și suma de .X. lei reprezentând 70% - cheltuială nedeductibilă fiscal;

- societatea a înregistrat scoaterea din evidență a clienților radiați în sumă de .X. lei;

- s-au înregistrat majorări și penalități de întârziere în sumă de .X. lei ca urmare a unui act de control întocmit de inspectorii de mediu;

- lipsa la inventar în sumă de .X. lei;

- s-a scos din evidența contabilă avans achitat în perioade fiscale precedente nematerializat în sumă de .X. lei;

- societatea a înregistrat cheltuieli cu asigurări în sumă de .X. lei, polita de asigurare care este aferenta anilor fiscali precedenți:

- cheltuieli cu dobânda aferentă împrumuturilor în sumă de .X. lei;

-în trimestrul IV s-au înregistrat bonusurile aferente agenților de vânzări în sumă de .X. lei în funcție de vânzările realizate în cursul anului.

În urma verificărilor prin sondaj s-au constatat următoarele:

În luna decembrie 2010, societatea a înregistrat prin nota contabilă cod intern JG/11-000769/01.12.2010, în contul 613 „Cheltuieli cu asigurările”, suma de .X. lei în corespondență cu contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”, reprezentând cheltuieli cu asigurările aferente exercițiilor fiscale anterioare (fără a deține documente justificative în acest sens).

În temeiul prevederilor art.21 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu asigurarea înregistrate în anul 2010 care sunt aferente perioadelor fiscale precedente.

În urma verificării modului de constituire a provizioanelor pentru clienții neincasati, **în trimestrul IV 2010**, s-a constatat că societatea a constituit provizioane în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă provizion deductibil constituit la valoarea integrala a clienților aflați în insolvență, respectiv 30% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă în care depășește 270 zile și suma de .X. lei care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile (nedeductibilă fiscal).

S-a constatat că societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienți aflați în insolvență, chiar dacă

nu există hotărâre judecătorească prin care să se ateste procedura de deschidere a falimentului, încălcându-se astfel prevederile art.22 alin.1 lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Total clienți pentru care s-a constituit provizion în procent de 100% în condițiile în care pentru aceștia nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească sunt în sumă de .X. lei.

În urma recalculării provizioanelor deductibile fiscal a rezultat faptul că societatea verificată nu avea dreptul la deducerea cheltuielilor cu provizioanele în suma de .X. lei, care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați pentru care nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2010 cu suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

În anul 2011 societatea a înregistrat profit fiscal în sumă de .X. lei însă, având în vedere că aceasta recuperează pierderea fiscală aferentă trimestrului IV 2010, nu calculează impozit pe profit.

În urma verificării modului de constituire a provizioanelor pentru clienții neincasați, s-a constatat că societatea a constituit provizioane în sumă totală de .X. lei din care, suma de .X. lei reprezintă provizion deductibil fiscal constituit la valoarea integrală a clienților aflați în insolvență respectiv 30% din valoarea clienților neincasați într-o perioadă care depășește 270 zile, suma de .X. lei reprezintă 70% din valoarea clienților neincasați într-o perioadă care depășește 270 zile (nedeductibilă fiscal).

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a considerat ca deductibile fiscal integral cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienți aflați în insolvență, chiar dacă nu există o hotărâre judecătorească prin care să se ateste procedura de deschidere a falimentului, încălcându-se astfel prevederile art.22 alin.1 lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal astfel că au recalculat provizioanele deductibile fiscal ținând cont de prevederile art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Total clienți pentru care s-a constituit provizion în procent de 100% în condițiile în care pentru aceștia nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească sunt în sumă de .X. lei.

În urma recalculării provizioanelor deductibile fiscal a rezultat faptul că societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu provizioanele în sumă de .X. lei care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați pentru care nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească.

În anul 2012 societatea a înregistrat pierdere contabilă în sumă de .X. lei, respectiv pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Din analiza primelor cinci produse care au ponderea cea mai mare de vânzări în cifra de afaceri pentru anul 2011, respectiv 2012, a rezultat o variație a prețurilor de achiziție, respectiv ale prețurilor medii de vânzare, astfel:

Denumire produse de vânzare	Preț achiziție RON	Preț mediu
Plasa fibra de sticla	22,99%	1,47%
MASTERNET A-145 alb	20,93%	0,68%
AQUAWELL LINE - rosu	17,74%	15,53%
Isomaster EPS 60	8,70%	-0,45%
THERMOMASTER FIX	0,00%	-0,26%

În anul 2012 costul de achiziție a mărfurilor a crescut în procente cuprinse între 8,70% și 22,99%, iar prețul de vânzare al produselor a rămas același, deci societatea din adaosul comercial practicat nu a reușit să-și acopere cheltuielile curente, înregistrând pierdere din exploatare.

-pierdere financiară .X. lei din care:

-dobânzi aferente împrumuturilor în sumă de .X. lei

-diferențe de curs valutar .X. lei

-pierdere extraordinară .X. lei – stoc de marfă deteriorat în incendiu.

În anul 2012 la depozitul din .X. a avut loc un incendiu ceea ce a dus la scoaterea din evidența contabilă a stocului de materie primă, materiale și marfă, care a fost distrus în totalitate, fapt ce rezultă din documentele întocmite cu această ocazie și confirmate de societatea de asigurare.

În urma verificărilor prin sondaj s-au constatat următoarele:

Din verificarea modului de constituire a provizioanelor pentru clienții neîncasați, în anul 2012, s-a constatat că societatea a constituit provizioane în suma totală de .X. lei din care, suma de .X. lei reprezintă provizion deductibil fiscal constituit la valoarea integrală a clienților aflați în insolvență, respectiv 30% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile și suma de .X. lei reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a considerat ca deductibile fiscal integral cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienți aflați în insolvență chiar dacă nu există o hotărâre judecătorească prin care să se ateste procedura de deschidere a falimentului, încălcându-se astfel prevederile art.22 alin.1 lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că au recalculat provizioanele deductibile fiscal ținând cont de prevederile art.22 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Total clienți pentru care s-a constituit provizion în procent de 100% în condițiile în care pentru aceștia nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească sunt în sumă de .X. lei.

În urma recalculării provizioanelor deductibile fiscal a rezultat că societatea nu are drept la deducerea cheltuielilor cu provizioanele în suma de .X. lei, care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați pentru care nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească.

S-a constatat că societatea a înregistrat achiziții de la contribuabili declarați inactivi, astfel:

- în trimestrul II 2012 achiziții în sumă de .X. lei de la S.C. .X. S.R.L., având cod de înregistrare fiscală .X.;
- în trimestrul IV 2012 achiziții în sumă totală de .X. lei de la S.C. .X. S.R.L., având cod de identificare fiscală .X..

Conform prevederilor art.21 alin.4 lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile înregistrate în cursul anului 2012 în baza unor documente emise de contribuabili declarați inactivi anterior emiterii facturilor fiscale, în sumă de .X. lei respectiv cheltuieli cu provizioanele în suma de .X. lei, diminuându-se astfel pierderea fiscală aferentă anului 2012 cu suma de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei).

În anul 2013 societatea a înregistrat profit contabil în sumă de .X. lei, respectiv profit fiscal în sumă de .X. lei însă, având în vedere că recuperează pierderea fiscală aferentă anilor anteriori nu calculează impozit pe profit.

În urma verificărilor prin sondaj s-au constatat următoarele:

Ca urmare a verificării modului de constituire a provizioanelor pentru clienții neîncasați s-a constatat că societatea a constituit provizioane în sumă de .X. lei din care, suma de .X. lei reprezintă provizion deductibil fiscal constituit la valoarea integrală a clienților aflați în insolvență, respectiv 30% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile, iar suma de .X. lei reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile.

S-a constatat că societatea a considerat ca deductibile fiscal integral cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienți aflați în insolvență, chiar dacă nu exista o hotărâre judecătorească prin care să se ateste procedura de deschidere a falimentului, încălcându-se prevederile art.22 alin.1 lit.j din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că organele de inspecție fiscală au recalculat provizioanele deductibile fiscal ținând cont de prevederile art.22 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Total clienți pentru care s-a constituit provizion în procent de 100% în condițiile în care pentru aceștia nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească sunt în sumă de .X. lei astfel că în urma recalculării provizioanelor deductibile fiscal a rezultat că societatea verificată nu avea drept la deducerea cheltuielilor cu provizioanele în sumă de **.X. lei**, care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați pentru care nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească.

De asemenea, societatea a înregistrat achiziții de la contribuabili declarați inactivi după cum urmează:

- trimestrul I 2013 achiziții în sumă de .X. lei de la S.C. .X. S.R.L. având cod de identificare fiscală .X.;

-trimestrul II 2013 achiziții de la S.C. .X. S.R.L. având cod de identificare fiscală .X., în sumă totală de .X. lei și de la S.C. .X. S.R.L. având cod de identificare fiscală .X. în sumă de .X. lei;
-trimestrul III 2013 achiziții de la S.C. .X. S.R.L. având cod de identificare fiscală .X., în sumă totală de .X. lei;
-trimestrul IV 2013 achiziții de la S.C. .X. S.R.L., având cod de identificare fiscală .X. în sumă totală de .X. lei și de la S.C. .X. S.R.L. având cod de identificare fiscală .X. în sumă de .X. lei.

Conform prevederilor art.21 alin.4 lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli.

Prin urmare, nu s-au admis la deducere cheltuielile în sumă de **.X. lei**, înregistrate în cursul anului 2013, care se compun din suma de **.X. lei** reprezentând achiziții de la furnizori declarați inactivi anterior emiterii facturilor fiscale, respectiv suma de **.X. lei** reprezentând cheltuieli cu provizioanele.

Potrivit celor constatate în perioada verificată s-a stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei** (din care aferent anului 2009 suma de .X. lei și aferent trimestrului III 2010 suma de .X. lei), s-a diminuat pierderea fiscală cumulată cu suma totală de **.X. lei** din care:

- pe trimestrul IV 2010 cu suma de .X. lei;
- pe anul 2011 cu suma de .X. lei;
- pe anul 2012 cu suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei);
- pe anul 2013 cu suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

B. SC .X. S.R.L. este componenta a grupului de firme .X., cu acționariat majoritar comun - .X. cu pondere variabilă, dar cu prag minim de 10%.

În urma analizării dosarului prețurilor de transfer au rezultat următoarele aspecte:

S.C. .X. S.R.L. are ca asociat unic societatea .X. societate comercială pe acțiuni din Ungaria - societate corporativă cu filiale proprii în 17 țări (Rusia, Bulgaria, Slovacia, Moldova, Ucraina etc).

.X. a avut o dezvoltare susținută și dinamică. De la an la an și-a lărgit gama de produse, mărindu-și cercul de clienți și furnizori, respectiv capacitatea de producție. Scopul Grupului .X. a fost și este menținerea acestui dinamism în toate ariile de activitate, prin pătrunderea ca și grup pe piața bursieră europeană. Acest lucru s-a întâmplat în anul 2011 când .X. Group Internațional a fost înregistrată la Bursa de Valori Budapesta.

Activitatea grupului de firme este axată pe comercializarea materialelor de construcții, dar și pe producerea unor sortimente de materiale de construcții. Prin produsele sale, Grupul .X. oferă soluții complete în domeniul termo, fono și al hidroizolațiilor, al acoperișurilor și în general în construcții. Produsele .X.,

certIFICATE ISO și CE, pot fi găsite, prin intermediul filialelor Grupului și al partenerilor săi, pe toate piețele Europei și chiar și în afara acesteia.

În urma analizei documentelor contabile și fiscale s-a constatat că societatea desfășoară activitate de comerț cu ridicata a materialelor de construcții în principal materiale de izolații care sunt achiziționate, (în procent 30% -50%), de la societatea mamă, respectiv de la societățile din grup care mai apoi sunt valorificate pe piața internă.

În urma analizei rezultatelor financiare ale societății în comparație cu rezultatele financiare ale Grupului .X. a rezultat că în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv în anii 2010 și 2012 a înregistrat pierdere din exploatare în timp ce societatea mamă .X. a înregistrat profit din exploatare.

În conformitate cu prevederile pct.1.70 și pct 1.71 din Ghidul OECD al preturilor de transfer conform cărora *“Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiză specială a elementelor de preturi de transfer. [...] Totuși, o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliată care realizează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea respectivă este benefică grupului MNE în ansamblu. [...] Faptul că există o companie care realizează pierderi și care încheie tranzacții cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau administrației fiscale că ar trebui verificate preturile de transfer. Compania în pierdere poate că nu primește o recompensă adecvată din partea grupului MNE în care face parte pentru beneficiile ce derivă din activitățile sale”* și din analiza dosarului prețurilor de transfer prezentat au rezultat următoarele aspecte:

Principalele tranzacții între firmele afiliate se referă la vânzarea de mărfuri destinate revânzării. De asemenea, între firmele afiliate au loc și prestări de servicii, în special închirieri de mijloace de transport. Ocazional au loc și tranzacții privind aprovizionări cu diverse materiale consumabile, în special materiale publicitare, deoarece aprovizionarea lor pe plan central în cantități mai mari se poate face la un preț mai mic. În astfel de cazuri are loc doar o simplă refacturare a produsului respectiv.

Tranzacțiile intragrup se efectuează pe bază de contracte, prin emiteri de facturi, iar plata acestor facturi se efectuează prin transfer bancar, sau, în unele cazuri, prin compensare. Baza emiterii facturilor o constituie listele de prețuri care se întocmesc și se comunică la începutul anului.

S.C. .X. S.R.L. acționează ca o entitate cu funcții și riscuri depline pentru activitatea de distribuție a produselor achiziționate de la societățile afiliate.

Ponderea cea mai mare a tranzacțiilor cu persoanele afiliate care poate influența rezultatul financiar al SC .X. SRL este cu .X. KFT.

În ceea ce privește prețul de vânzare către intern a mărfurilor societatea a prezentat modul de formare a acestuia, astfel:

Cele circa 1.000 de produse din portofoliu sunt împărțite în cca 60 grupe de produse pentru care se stabilesc prețuri de listă. Aceste prețuri de listă se stabilesc pornind de la prețurile de achiziții și ținând cont de cererea și mediul concurențial de pe piață. Din prețurile de listă se acordă discounturi contractuale pe grupe de produse, în funcție de cantitățile rulate, mărimea beneficiarului, concurența din zona respectiva, precum și termenele de plată agreeate. Discounturile pe grupe de produse sunt personalizate pentru fiecare firmă în parte.

Pentru a determina caracterul valorii de piață al tranzacțiilor desfășurate între SC .X. SRL și societățile afiliate s-a analizat dacă nivelul profitabilității obținute de către aceasta se încadrează în intervalul valorii de piață obținut de către distribuitori independenți.

Identificarea societăților comparabile s-a efectuat prin interogarea unei baze de date ce include informații despre companiile din România furnizată de Romanian Universe.

Astfel, reprezentanții SC .X. SRL au selectat un număr de 14 societăți, metoda de stabilire a prețurilor de transfer fiind metoda marjei nete, iar indicatorul folosit este rata rentabilității vânzărilor ca raport între rezultatul din exploatare și cifra de afaceri.

În urma calculelor efectuate societatea a concluzionat că rezultatul din exploatare obținut de SC .X. SRL în perioada analizată se încadrează în intervalul de piață rezultat, depășind mediana și apropiindu-se în cele mai multe cazuri de cuartila superioară, excepția făcând anii 2010 și 2012, în care societatea a avut pierdere din exploatare.

În anul 2010, în vederea pregătirii pentru înregistrarea firmei mamă, .X. la Bursa, toate societățile afiliate au constituit provizioane pentru clienții neîncasați care, la SC .X. SRL s-au ridicat la suma de .X. lei, fata de suma de .X. lei constituite în anul 2009, sau .X. lei constituie în anul 2011.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală au stabilit că se impune ajustarea profitului din exploatare cu suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu provizioanele constituite pentru clienții incerti care proveneau din anii anteriori anului 2010. În urma ajustării, profitul din exploatare aferent anului 2010 este în sumă de .X. lei.

În ce privește anul 2012 profitul a fost influențat de cheltuielile extraordinare generate de incendiul care a avut loc în luna septembrie la depozitul de la .X., și implicit de cheltuielile cu provizioanele constituite pentru reabilitarea clădirilor arse.

În urma verificării documentelor contabile prezentate au rezultat următoarele:

În anul 2010, societatea a înregistrat pierdere contabilă cumulată în sumă de .X. lei, pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei, respectiv pierdere din exploatare în sumă de .X. lei. Pierderea din anul 2010 se datorează înregistrării de către societate a cheltuielilor cu provizioanele pentru clienții neîncasați.

În anul 2012 societatea a înregistrat pierdere contabilă în sumă de .X. lei, pierdere fiscală în sumă de .X. lei, respectiv pierdere din exploatare în sumă de .X. lei.

Pagubele înregistrate cu marfa în urma incendiului din luna septembrie 2012 care a avut loc la depozitul de la .X. au fost evidențiate în contabilitate în contul 671 *"Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"*, aspect ce nu influențează rezultatul din exploatare al societății. Influența incendiului asupra rezultatului din exploatare din anul 2012 constă în înregistrarea unui provizion în sumă de .X. lei aferent clădirii arse care a fost înregistrat pe cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și reluat în anul 2013 ca venit din exploatare neimpozabil.

În anul 2013 conform situațiilor financiare societatea a înregistrat profit din exploatare în sumă de .X. lei.

S-a constatat că suma de .X. lei încasată de la societatea de asigurari a fost înregistrată în contul de venituri 758 *"Alte venituri din exploatare"*, influențând rezultatul din exploatare.

Pentru a determina corect rezultatul din exploatare pentru anul 2013, cu adresa nr..X./25.06.2015 s-au solicitat lămuriri cu privire la modul de înregistrare în contabilitate a consecințelor rezultate în urma incendiului, iar prin adresa nr..X./29.06.2015 societatea argumentează înregistrarea sumelor încasate de la asigurări pe venituri din exploatare astfel *„Suma încasată de la asigurător reprezintă o despăgubire ca urmare a faptului că societatea a plătit la rând contravaloarea unei polițe de asigurare. Cheltuiala cu asigurarea fiind o cheltuială care se încadrează în cheltuieli de exploatare consider că suma încasată drept despăgubire se încadrează tot la venituri din exploatare, drept urmare le-am înregistrat în contul 7581 „Alte venituri din exploatare”*.

Având în vedere prevederile pct.34 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct.53 alin.10) lit.c din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, art.1.351 din Codul civil, precum și faptul că societatea, în anul 2012, a înregistrat consecințele incendiului pe cheltuieli extraordinare, în anul 2013 sumele încasate de la societatea de asigurări trebuiau înregistrate pe venituri extraordinare în contul 771 *„Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare”* pentru a nu influența rezultatul din exploatare aferent anului 2013, organele de inspectie fiscală au recalculat rezultatul din exploatare pentru anul 2013 ținând cont de faptul că sumele încasate de la societatea de asigurări sunt venituri extraordinare, rezultând o pierdere din exploatare în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Conform celor prezentate în dosarul preturilor de transfer și faptului că aceste consecințe ale incendiului din anul 2012 nu a influențat rezultatul din exploatare al societății, motiv pentru care nu trebuia influențat nici rezultatul din exploatare din anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul cu

care SC .X. SRL a achiziționat marfa de la afiliați a condus la realizarea de pierdere din exploatare.

Conform datelor din dosarul privind preturile de transfer, utilizând Metoda marjei nete de tranzacționare conform prevederilor art.11 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct.29 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, indicatorul financiar rata rentabilității vânzărilor (rezultat din exploatare aferent activității de distribuție raportat la cifra de afaceri) aferent perioadei verificate, pentru companii independente care activează pe aceeași piață, conform prevederilor art.2 din Anexa nr.1 a Ordinului 222/2008 privind Conținutul dosarului prețului de transfer, au rezultat următoarele:

- pentru anul 2008 companiile independente au realizat o marja de profit cuprinsă în intervalul 3,81% și 7,16%, cu o mediană la 4,99 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marja de profit de 7,01%;
- pentru anul 2009 companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 3,08% și 5,77%, cu o mediană la 4,22 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marjă de profit de 5,64%;
- pentru anul 2010 companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 2,86 și 5,98%, cu o mediană la 4,19 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marjă de profit de -0,87%;
- pentru anul 2011 companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 1,95% și 4,17%, cu o mediană la 3,37 % în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marjă de profit de 3,44%;
- pentru anul 2012 companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 2,57% și 5,82%, cu o mediană la 4,75 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marjă de profit de -4,16%;
- pentru anul 2013 companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 2,3% și 6,22%, cu o mediană la 3,92 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. în urma recalculării indicatorului a realizat o marjă de profit de -2,02%;

Din dosarul prețurilor de transfer prezentat de societate a rezultat că în anii 2010, 2012 și 2013, societatea înregistrează un indicator al ratei rentabilității vânzărilor negativ, deci în afara intervalului cuartilor, în timp ce companiile independente care activează pe aceeași piață au realizat un indicator al ratei rentabilității vânzărilor cuprins pozitiv. Ca urmare, s-a constatat că pentru anii 2010, 2012, respectiv 2013 preturile cu care societatea a achiziționat produsele de la .X. din Ungaria nu respectă principiul valorii de piață.

S-a constatat că în perioada verificată societatea a achiziționat marfă, atât de la societatea mamă, cât și de la societăți din cadrul grupului, iar cu adresa nr..X./02.06.2015 s-a solicitat segmentarea situațiilor financiare anuale.

Având în vedere că până la data de 26.06.2015, societatea nu a prezentat datele, prin adresa nr..X./02.06.2015 s-au solicitat lămuriri.

Prin adresa de răspuns nr..X./29.06.2015 societatea a menționat „am efectuat segmentarea datelor din bilanț dar, pentru anumite cheltuieli de

exploatare, mai puțin cheltuielile privind mărfurile vândute, nu se pot împărți în mod exact cheltuielile de exploatare între afiliați și independenți”.

Astfel, societatea a prezentat doar segmentarea contului 607 „Cheltuieli cu mărfurile”, respectiv contul 609 „Reduceri comerciale primite”, atât în relația cu afiliați, cât și cu independenții.

S-a solicitat segmentarea datelor din situațiile financiare anuale pentru a avea o imagine cât mai fidelă asupra indicatorului ratei rentabilității vânzărilor pe fiecare partener în parte, pornind de la veniturile din exploatare/cheltuielile din exploatare realizate de societate în relația cu afiliați/independenți.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au segmentat datele din situațiile financiare anuale pe perioada supusă inspecției fiscale. La alocarea veniturilor, respectiv cheltuielilor pe relația cu afiliații s-a avut în vedere faptul că societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală cheltuielile privind mărfurile vândute achiziționate de la afiliați. Astfel, plecând de la faptul că se cunosc cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la afiliați, vândute, la alocarea celorlalte cheltuieli de exploatare pe relația cu afiliații s-a folosit o cheie de alocare - cheltuielile cu mărfurile vândute/afiliați în total cheltuieli cu mărfurile vândute. Același raționament s-a avut în vedere și la alocarea altor venituri din exploatare, respectiv a veniturilor din cifra de afaceri pe relația cu afiliații.

Conform situației “*Matricei segmentării bilanțului la S.C. .X. S.R.L.*” pe relația cu afiliații a rezultat că pentru anii 2010, 2012, respectiv 2013 (la anul 2013 organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatul din exploatare), societatea a înregistrat pierdere din exploatare, în timp ce rezultatul societăților din intervalul de comparare este pozitiv.

Din compararea marjei de profit a S.C. .X. S.R.L cu intervalul de comparare prezentat în dosarul privind prețurile de transfer rezultă că în anii 2010, 2012 respectiv 2013, prețurile cu care S.C. .X. S.R.L a achiziționat marfa de la afiliați care mai apoi este vândută la intern către societăți independente nu respectă principiul valorii de piață, conform prevederilor art.19 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în baza art.11 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor pe relația cu afiliații pentru a reflecta prețul de piață a bunurilor. Ajustarea cheltuielilor s-a efectuat ținând cont și de prevederile art.2 alin.3 din Anexa nr.1 a OMFP nr.222/2008.

În urma ajustării cheltuielilor înregistrate în relația cu afiliații în anii 2010, 2012 respectiv 2013 a rezultat o diminuare a acestora cu suma de .X. lei.

Având în vedere că în urma inspecției fiscale au fost ajustate cheltuielile pe relația cu afiliații, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a recalculat baza impozabilă respectiv impozitul pe profit.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cumulată înregistrată la data de 31.12.2013 cu suma de .X. lei și au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plata în suma de .X. lei din care:

- aferent anului 2009 impozit pe profit in suma de **.X. lei**;
- aferent trimestrului III 2010 impozit pe profit in suma de **.X. lei**;
- aferent anului 2011 impozit pe profit in suma de **.X. lei**;
- aferent anului 2013 impozit pe profit in suma de **.X. lei**.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**, au fost calculate dobânzi în sumă de **.X. lei**, precum și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Totodată, urmare inspecției fiscale efectuate la SC **.X. SRL**, organele de inspecție fiscală au dispus, prin Dispoziția nr..**X./15.07.2015** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală: *„Societatea va ține cont la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale aferente exercițiului financiar 2014 de faptul că în urma inspecției fiscale s-a diminuat pierderea fiscală cumulată declarată la finele anului 2013 în sumă de **.X. lei**”*.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Referitor la suma de **.X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe profit

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți neîncasați pentru care în timpul inspecției fiscale nu s-a făcut dovada deschiderii procedurii falimentului, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă acest impozit este datorat în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal în condițiile în care, ulterior încheierii inspecției fiscale, societatea a prezentat pentru o parte din respectivii clienți hotărâri judecătorești care atestă deschiderea procedurii falimentului.

Perioada verificată: trim.IV 2010 - 2013.

În fapt, în trim.IV 2010 societatea a constituit provizioane în sumă totală de **.X. lei**, din care suma de **.X. lei** reprezintă provizion deductibil constituit la valoarea integrala a clienților aflați în insolvență, respectiv 30% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă în care depășește 270 zile și suma de **.X. lei** care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile (nedeductibilă fiscal).

S-a constatat că societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienți aflați în insolvență, chiar dacă nu există hotărâre judecătorească prin care să se ateste procedura de deschidere

a falimentului, încălcându-se astfel prevederile art.22 alin.1 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Total clienți pentru care s-a constituit provizion în cotă de 100% în condițiile în care pentru aceștia nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească sunt în sumă de .X. lei.

În urma recalculării provizioanelor în temeiul prevederilor art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare deducerea cheltuielilor cu provizioanele în suma de **.X. lei**, care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați pentru care nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească.

În anul 2011 societatea a înregistrat profit fiscal însă, având în vedere că aceasta recuperează pierdere fiscală aferentă trimestrului IV 2010, nu calculează impozit pe profit.

Societatea a constituit provizioane în sumă totală de .X. lei din care, suma de .X. lei reprezintă provizion deductibil fiscal constituit la valoarea integrală a clienților aflați în insolvența respectiv 30% din valoarea clienților neincasati intr-o perioada care depaseste 270 zile, suma de .X. lei reprezinta 70% din valoarea clienților neincasati intr-o perioada care depaseste 270 zile (nedeductibila fiscal).

Total clienți pentru care s-a constituit provizion în cotă de 100% în condițiile în care pentru aceștia nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească sunt în suma de .X. lei, iar în urma recalculării provizioanelor deductibile fiscal a rezultat că societatea nu are drept la deducerea cheltuielilor cu provizioanele în sumă de **.X. lei** care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați pentru care nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească.

În anul 2012 societatea a înregistrat pierdere contabilă în sumă de .X. lei, respectiv pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Societatea a constituit provizioane în suma totală de .X. lei din care, suma de .X. lei reprezintă provizion deductibil fiscal constituit la valoarea integrală a clienților aflați în insolvență, respectiv 30% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile și suma de .X. lei reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile.

Au fost considerate deductibile fiscal integral cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienți aflați în insolvență chiar dacă nu există o hotărâre judecătorească prin care să se ateste procedura de deschidere a falimentului.

Total provizioane pentru clienți neîncasați în cotă de 100% în condițiile în care pentru aceștia nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească sunt în sumă de .X. lei.

În urma recalculării provizioanelor deductibile fiscal a rezultat că societatea nu are drept la deducerea cheltuielilor cu provizioanele în suma de **.X. lei**, care reprezintă 70% din valoarea clienților neincasati pentru care nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească.

În anul 2013 societatea a înregistrat profit contabil în sumă de .X. lei, respectiv profit fiscal în sumă de .X. lei însă, având în vedere că recuperează pierderea fiscală aferentă anilor anteriori nu calculează impozit pe profit.

Din modul de constituire a provizioanelor pentru clienții neîncasați a rezultat că societatea a constituit provizioane în sumă de .X. lei din care, suma de .X. lei reprezintă provizion deductibil fiscal constituit la valoarea integrală a clienților aflați în insolvență, respectiv 30% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile, iar suma de .X. lei reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați într-o perioadă care depășește 270 zile.

Societatea a considerat ca deductibile fiscal integral cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienți aflați în insolvență, chiar dacă nu exista o hotărâre judecătorească prin care să se ateste procedura de deschidere a falimentului.

Total provizioane pentru clienți neîncasați constituite în cotă de 100% în condițiile în care pentru aceștia nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească sunt în sumă de .X. lei astfel că, în urma recalculării provizioanelor deductibile fiscal a rezultat că societatea verificată nu avea drept la deducerea cheltuielilor cu provizioanele în sumă de **.X. lei**, care reprezintă 70% din valoarea clienților neîncasați pentru care nu s-a deschis procedura falimentului prin hotărâre judecătorească.

Prin contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să majoreze baza de impunere cu 70% din provizionul constituit pentru un număr de trei clienți, respectiv .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuiala nedeductibilă (.X. lei) reprezentând 70% din provizionul constituit pentru un număr de șase clienți (2010 - .X. SRL, .X. SA, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL) pentru care în momentul constituirii provizionului era începută procedura falimentului și anexează în susținere hotărârile judecătorești.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să reconsidere reluarea la venituri a provizioanelor nedeductibile (.X. lei, 2011 – .X. SRL, .X. SRL; .X. SRL; 2012 – .X., .X. SRL; .X. SRL, .X. SRL, .X.), ca și venituri neimpozabile și să diminueze baza de impunere stabilită suplimentar.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;”

Conform prevederilor art.22 alin.(1) lit.j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.”

iar conform prevederilor art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului; “

Conform pct.53 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art.22 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt

deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit art.22 din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007, creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului și au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

De asemenea, agenții economici pot constitui provizioane conform prevederilor legale invocate, astfel pot constitui provizioane pentru clienți neîncasați în procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile, respectiv să fie înregistrate după data de 1 ianuarie 2004, nu au fost încasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului și au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli, iar în cazul creanțelor în valută provizioanele sunt deductibile la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile la data evaluării acestora.

De asemenea, conform prevederilor art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că veniturile din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducerea reprezintă venituri neimpozabile.

În ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele pentru creanțe neîncasate de la clienți din constatări reiese că societatea a considerat ca fiind deductibile integral provizioanele constituite pentru clienți neîncasați care au intrat în

procedura insolvenței fără să prezinte sentințele judecătorești care să ateste intrarea în faliment, aceasta fiind una dintre condițiile prevăzute de legea fiscală ce trebuie îndeplinite cumulativ .

La contestație societatea a depus o serie de documente susținând că:

Organele de inspecție fiscală trebuiau să majoreze baza de impunere cu 70% din provizionul constituit pentru un număr de trei clienți, respectiv .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, respectiv cu suma de (.X. lei + .X. lei+ .X. lei) întrucât societatea le-a considerat nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuiala nedeductibilă suma de .X. lei reprezentând 70% din provizionul constituit pentru un număr de șase clienți (2010 - .X. SRL, .X. SA, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL) pentru care în momentul constituirii provizionului era începută procedura falimentului și prezintă în susținere hotărârile judecătorești.

Referitor la susținerile contestatarei, prin adresa nr..X./21.09.2015 organele de inspecție fiscală precizează:

„1. privitor la dublarea de catre echipa de inspectie fiscal a sumelor privind provizioane considerate nedeductibile fiscal, atat de catre societate, cat si de catre echipa de inspectie fiscala, in urma reanalizarii sumelor, s-a constatat ca aceste sume sunt intr-adevar dublate, la nivelul sumei de .X. lei

2. Referitor la societatile intrate in faliment la data constituirii provizionului, mentionam urmatoarele:

- pentru S.C. .X. S.R.L., la contestatie, societatea a prezentat Sentinta comerciala .X./10.11.2010, sentinta pe care echipa de inspectie fiscala nu a avut-o la dispozitie in timpul controlului. Petenta a constituit provizion deductibil fiscal in anul 2010 la nivelul creantei totale neincasate, in suma de .X. lei. In urma inspectiei fiscale echipa de inspectie fiscla a considerat nedeductibile fiscal in anul 2010 sumele constituite ca si provizion la nivelul de 70% din creanta inregistrata. In conditiile de mai sus, in baza sentintei prezentante, echipa de inspectie fiscala considera ca petenta este in drept la deducerea sumei de .X. lei.

- pentru S.C. .X. S.A., la contestatie, societatea a prezentat Sentinta comerciala .X./10.03.2011, sentinta pe care echipa de inspectie fiscala nu a avut-o la dispozitie in timpul controlului. Petenta a constituit provizion deductibil fiscal in anul 2010 la nivelul creantei totale neincasate, in suma de .X. lei. In urma inspectiei fiscale echipa de inspectie fiscla a considerat nedeductibile fiscal in anul 2010 sumele constituite ca si provizion la nivelul de 70% din creanta inregistrata. In conditiile de mai sus, in baza sentintei prezentante, echipa de inspectie fiscala considera ca petenta este in drept la deducerea sumei de .X. lei.

- pentru S.C. .X. S.R.L., la contestatie, societatea a prezentat Sentinta comerciala .X./10.11.2010, sentinta pe care echipa de inspectie fiscala nu a avut-o la dispozitie in timpul controlului. Petenta a constituit provizion deductibil fiscal in anul 2010 la nivelul creantei totale neincasate, in suma de .X. lei. In urma inspectiei fiscale echipa de inspectie fiscla a considerat nedeductibile fiscal in

anul 2010 sumele constituite ca si provizion la nivelul de 70% din creanta inregistrata. In conditiile de mai sus, in baza sentintei prezentante, echipa de inspectie fiscala considera ca petenta este in drept la deducerea sumei de .X. lei.

- pentru S.C. .X. S.R.L., la contestatie, societatea a prezentat Sentinta comerciala .X./06.09.2010, sentinta pe care echipa de inspectie fiscala nu a avut-o la dispozitie in timpul controlului. Petenta a constituit provizion deductibil fiscal in anul 2010 la nivelul creantei totale neincasate, in suma de .X. lei. In urma inspectiei fiscale echipa de inspectie fiscala a considerat nedeductibile fiscal in anul 2010 sumele constituite ca si provizion la nivelul de 70% din creanta inregistrata. In conditiile de mai sus, in baza sentintei prezentante, echipa de inspectie fiscala considera ca petenta este in drept la deducerea sumei de .X. lei.

- pentru S.C. .X. S.R.L., la contestatie, societatea a prezentat Sentinta comerciala .X./26.11.2012, sentinta pe care echipa de inspectie fiscala nu a avut-o la dispozitie in timpul controlului. Petenta a constituit provizion deductibil fiscal in anul 2010 la nivelul creantei totale neincasate, in suma de .X. lei. In urma inspectiei fiscale echipa de inspectie fiscala a considerat nedeductibile fiscal in anul 2010 sumele constituite ca si provizion la nivelul de 70% din creanta inregistrata. In conditiile de mai sus, in baza sentintei prezentante, echipa de inspectie fiscala considera ca petenta este in drept la deducerea sumei de .X. lei.

- in ceea ce priveste scoaterea in evidenta a S.C. .X. S.R.L. in sentinta .X./08.09.2010, depusa in sustinere de catre petenta, s-a constatat ca aceasta nu este inregistrata la masa credala, deci se poate observa ca nu a facut nici un demers pentru recuperarea sumelor in cauza, respectiv .X. lei, astfel incat contestatia agentului economic pentru acesta suma nu are justificare, intrucat creanta inregistrata de petenta nu este confirmata ca fiind certa, de catre lichidatorul SC .X. S.R.L..

Referitor la situatia reluarii pe venituri neimpozabile a provizioanelor constituite pentru societatile aflate in insolventa, respectiv pentru anul 2011 in suma de .X. lei, anul 2012 in suma de .X. lei si anul 2013 in suma de .X. lei, mentionam faptul ca in timpul controlului s-a solicitat sa se stabileasca cat din provizioanele considerate de echipa de inspectiei fiscale ca nedeductibile au fost reluate pe venituri impozabile in anii urmatori, situatie pe care societatea nu a prezentat-o pana la finalizarea inspectiei fiscale, desi au fost informati pe tot parcursul desfășurării inspectiei fiscale asupra constatărilor rezultate.

În baza documentelor aduse in sustinerea contestatiei de catre petenta, echipa de inspectie fiscala constata ca societatea este in drept la considerarea ca neimpozabile a reluarii la venituri a provizioanelor, in momentul incasarii sau radierii societăților enumerate de petenta, sume considerate ca si cheltuiala nedeductibila in momentul constituirii lor.”

Potrivit celor mai sus precizate organele de inspectie fiscală au recalculat cheltuielile stabilite ca nedeductibile prin diminuarea acestora cu suma de .X. lei, dublată, și cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru clienți neîncasați pentru care au fost prezentate hotărâri judecătorești care atestă

intrarea acestora în faliment și înscrierea la masa credală și au propus admiterea contestației pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor mai sus menționate.

În ceea ce privește diferența de cheltuieli cu provizioanele pentru clienți neîncasați pentru care au fost prezentate hotărâri judecătorești care să ateste intrarea acestora în faliment se reține că prin contestație nu sunt prezentate argumente sau documente de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli și au efectuat recalcularea impozitului pe profit în baza prevederilor art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la trecerea la venituri neimpozabile a acestor cheltuieli prevederile art.20 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează că sunt venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, iar potrivit prevederilor pct.261 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“(2) Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.”

Or, atât timp cât societatea nu a făcut dovada că a avut loc realizarea riscului, mai precis încasarea creanțelor, nu se poate vorbi despre diminuarea sau anularea provizioanelor și implicit despre înregistrarea de astfel de venituri.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va:

- admite contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei, dublată, și în suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru clienți neîncasați pentru care au fost prezentate hotărâri judecătorești care atestă intrarea acestora în faliment și înscrierea la masa credală;
- respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru clienți neîncasați, neacceptate la deducere.

2. Referitor la ajustarea cheltuielilor și veniturilor ca urmare a analizării dosarului preturilor de transfer, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe

dacă argumentele societății referitoare la ajustarea veniturilor și cheltuielilor în perioada 2010 și 2012-2013 sunt de natură să infirme modul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a diferențelor suplimentare de impozit pe profit.

Perioada verificată: 2010 și 2012- 2013

În fapt, din analiza dosarului prețurilor de transfer a rezultat că tranzacțiile intragrup se efectuează pe bază de contracte, prin emitere de facturi, iar plata acestor facturi se efectuează prin transfer bancar, sau, în unele cazuri, prin compensare. Baza emiterii facturilor o constituie listele de prețuri care se întocmesc și se comunică la începutul anului.

SC .X. SRL acționează ca o entitate cu funcții și riscuri depline pentru activitatea de distribuție a produselor achiziționate de la societățile afiliate, iar ponderea cea mai mare a tranzacțiilor cu persoanele afiliate care poate influența rezultatul financiar al SC .X. SRL este cu .X. KFT.

În ceea ce privește prețul de vânzare către intern a mărfurilor societatea a prezentat modul de formare a acestuia, astfel:

Cele circa 1.000 de produse din portofoliu sunt împărțite în cca 60 grupe de produse pentru care se stabilesc prețuri de listă. Aceste prețuri de listă se stabilesc pornind de la prețurile de achiziții și ținând cont de cererea și mediul concurențial de pe piață. Din prețurile de listă se acordă discounturi contractuale pe grupe de produse, în funcție de cantitățile rulate, mărimea beneficiarului, concurența din zona respectiva, precum și termenele de plată agreeate. Discounturile pe grupe de produse sunt personalizate pentru fiecare firmă în parte.

Pentru a determina caracterul valorii de piață al tranzacțiilor desfășurate între SC .X. SRL și societățile afiliate s-a analizat dacă nivelul profitabilității obținute de către aceasta se încadrează în intervalul valorii de piață obținut de către distribuitori independenți.

Identificarea societăților comparabile s-a efectuat prin interogarea unei baze de date ce include informații despre companiile din România furnizată de Romanian Universe, reprezentanții SC .X. SRL selectând un număr de 14 societăți, metoda de stabilire a prețurilor de transfer fiind metoda marjei nete, iar indicatorul este rata rentabilității vânzărilor determinat ca raport între rezultatul din exploatare și cifra de afaceri.

În urma calculelor efectuate societatea a concluzionat că rezultatul din exploatare obținut în perioada analizată se încadrează în intervalul de piață rezultat, depășind mediana și apropiindu-se, în cele mai multe cazuri, de cuartila superioară, **exceptie făcând anii 2010 și 2012, în care societatea a avut pierdere din exploatare.**

În anul 2010, în vederea pregătirii pentru înregistrarea firmei mamă .X. la Bursa, toate societățile afiliate au constituit provizioane pentru clienții neîncasați care, la SC .X. SRL s-au ridicat la suma de .X. lei, fata de suma de .X. lei constituite în anul 2009, respectiv .X. lei constituie în anul 2011.

Astfel, s-a constatat că se impune ajustarea profitului din exploatare cu suma

de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu provizioanele constituite pentru clienții incertți care proveneau din anii anteriori anului 2010.

În ce privește anul 2012 profitul a fost influențat de cheltuielile extraordinare generate de incendiul care a avut loc în luna septembrie la depozitul de la .X., și implicit de cheltuielile cu provizioanele constituite pentru reabilitarea clădirilor arse.

Din verificarea documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În anul 2010, societatea a înregistrat pierdere contabilă cumulată în sumă de .X. lei, pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei, respectiv pierdere din exploatare în sumă de .X. lei. Pierderea din anul 2010 se datorează înregistrării de către societate a a cheltuielilor cu provizioanele pentru clienții neîncasați.

În anul 2012 societatea a înregistrat pierdere contabilă în sumă de .X. lei, pierdere fiscală în sumă de .X. lei, respectiv pierdere din exploatare în sumă de .X. lei.

Pagubele înregistrate cu marfa în urma incendiului din luna septembrie 2012 ce a avut loc la depozitul de la .X. au fost evidențiate în contabilitate în contul 671 "*Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare*", aspect care nu influențează rezultatul din exploatare al societății. Influența incendiului asupra rezultatului din exploatare din anul 2012 constă în înregistrarea unui provizion în sumă de .X. lei aferent clădirii arse care a fost înregistrat pe cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și reluat în anul 2013 ca venit din exploatare neimpozabil.

În anul 2013 conform situațiilor financiare societatea a înregistrat profit din exploatare în sumă de .X. lei. S-a constatat că suma de .X. lei încasată de la societatea de asigurari a fost înregistrată în contul de venituri 758 "*Alte venituri din exploatare*", influențând rezultatul din exploatare.

Pentru a determina corect rezultatul din exploatare pentru anul 2013, cu adresa nr..X./25.06.2015, organele de inspecție fiscală au solicitat lămuriri cu privire la modul de înregistrare în contabilitate a consecințelor incendiului la care s-a răspuns prin adresa nr..X./29.06.2015 în sensul că „*Suma încasată de la asigurator reprezintă o despăgubire ca urmare a faptului că societatea a plătit la rând contravaloarea unei polițe de asigurare. Cheltuiala cu asigurarea fiind o cheltuială care se încadrează în cheltuieli de exploatare consider că suma încasată drept despăgubire se încadrează tot la venituri din exploatare, drept urmare le-am înregistrat în contul 7581 „Alte venituri din exploatare”*”.

Având în vedere prevederile pct.34 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct.53 alin.(1) lit.c din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, art.1.351 din Codul civil, precum și faptul că societatea, în anul 2012, a înregistrat consecințele incendiului pe cheltuieli extraordinare, în anul 2013 sumele încasate de la societatea de asigurări trebuiau înregistrate pe venituri extraordinare în contul 771 „*Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare*” pentru a nu influența rezultatul din exploatare aferent anului 2013, organele de inspecție

fiscală au recalculat rezultatul din exploatare pentru anul 2013 ținând cont de faptul că sumele încasate de la societatea de asigurări sunt venituri extraordinare, rezultând o pierdere din exploatare în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Conform celor prezentate în dosarul preturilor de transfer și faptul că aceste consecințe ale incendiului din anul 2012 nu au influențat rezultatul din exploatare al societății, motiv pentru care nu trebuia influențat nici rezultatul din exploatare din anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul cu care SC .X. SRL a achiziționat marfa de la afiliați a condus la realizarea pierderii din exploatare.

Conform datelor din dosarul privind preturile de transfer, utilizând Metoda marjei nete de tranzacționare conform prevederilor art.11 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct.29 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal, indicatorul financiar rata rentabilității vânzărilor (rezultat din exploatare aferent activității de distribuție raportat la cifra de afaceri) aferent perioadei verificate, pentru companii independente care activează pe aceeași piață, conform prevederilor art.2 din Anexa nr.1 a Ordinului 222/2008 privind Conținutul dosarului prețului de transfer, au rezultat următoarele:

- pentru anul 2008 companiile independente au realizat o marja de profit cuprinsă în intervalul 3,81% și 7,16%, cu o mediana la 4,99 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marja de profit de 7,01%;

- pentru anul 2009 companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 3,08% și 5,77%, cu o mediană la 4,22 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marjă de profit de 5,64%;

- **pentru anul 2010** companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 2,86 și 5,98%, cu o mediană la 4,19 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marjă de profit de -0,87%;

- pentru anul 2011 companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 1,95% și 4,17%, cu o mediană la 3,37 % în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marjă de profit de 3,44%;

- **pentru anul 2012** companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 2,57% și 5,82%, cu o mediană la 4,75 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. a realizat o marjă de profit de -4,16%;

- **pentru anul 2013** companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 2,3% și 6,22%, cu o mediană la 3,92 %, în timp ce S.C. .X. S.R.L. în urma recalculării indicatorului a realizat o marjă de profit de -2,02%;

Conform celor prezentate în dosarul prețurilor de transfer, în anii 2010, 2012 și 2013, societatea a înregistrat un indicator al ratei rentabilității vânzărilor negativ, deci în afara intervalului cuartilar de analiză comparativă în timp ce companiile independente care activează pe aceeași piață au realizat un indicator al ratei rentabilității vânzărilor pozitiv.

Ca urmare, s-a constatat că pentru anii 2010, 2012, respectiv 2013 preturile cu care societatea a achiziționat produsele de la .X. din Ungaria nu respectă principiul valorii de piață.

În perioada verificată societatea a achiziționat marfă, atât de la societatea mamă, cât și de la societăți din cadrul grupului, iar cu adresa nr..X./02.06.2015, organele de inspecție fiscală au solicitat segmentarea situațiilor financiare anuale. Întrucât până la data de 26.06.2015, societatea nu a prezentat datele, prin adresa nr..X./02.06.2015 s-au solicitat lămuriri.

Prin adresa de răspuns nr..X./29.06.2015 societatea a menționat „*am efectuat segmentarea datelor din bilanț dar, pentru anumite cheltuieli de exploatare, mai puțin cheltuielile privind mărfurile vândute, nu se pot împărți în mod exact cheltuielile de exploatare între afiliați și independenți*”, prezentând doar segmentarea contului 607 „Cheltuieli cu marfurile”, respectiv contului 609 „Reduceri comerciale primite”, atât în relația cu afiliați, cât și cu independenții.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la segmentarea datelor din situațiile financiare anuale pe perioada supusă inspecției fiscale. La alocarea veniturilor, respectiv cheltuielilor pe relația cu afiliații s-a avut în vedere faptul că societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală cheltuielile privind mărfurile achiziționate de la afiliați, vândute. Astfel, plecând de la faptul că se cunosc cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la afiliați, vândute, la alocarea celorlalte cheltuieli de exploatare pe relația cu afiliații s-a folosit o cheie de alocare - cheltuielile cu mărfurile vândute/afiliați în total cheltuieli cu mărfurile vândute. Același raționament s-a avut în vedere și la alocarea altor venituri din exploatare, respectiv a veniturilor din cifra de afaceri pe relația cu afiliații.

Astfel, a rezultat că pentru anii 2010, 2012, respectiv 2013 (la anul 2013 organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatul din exploatare), societatea a înregistrat pierdere din exploatare, în timp ce rezultatul societăților din intervalul de comparare este pozitiv.

Din compararea marjei de profit a SC .X. SRL cu intervalul de comparare prezentat în dosarul privind prețurilor de transfer a rezultat că în anii 2010, 2012 respectiv 2013, prețurile cu care SC .X. SRL a achiziționat marfa de la afiliați care mai apoi este vândută la intern către societăți independente nu respectă principiul valorii de piață, conform prevederilor art.19 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în baza art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor pe relația cu afiliații pentru a reflecta prețul de piață a bunurilor, ținându-se cont și de prevederile art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 a OMFP nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

În urma ajustării cheltuielilor înregistrate din relația cu afiliații în anii 2010, 2012 respectiv 2013 a rezultat o diminuare a acestora cu suma de .X. lei recalculându-se și baza de impozitare pe această perioadă.

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

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an

fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.22-24 și 29 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

[...]

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

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

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

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

[...]

29. Metoda marjei nete

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare

stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

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

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

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

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

"1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzacțiile intre companii afiliate ce operau in aceeasi jurisdicție fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. "

Potrivit celor mai sus prezentate, în cazul în speță, organele de inspecție fiscală au analizat dosarul prețurilor de transfer și documentele prezentate de societate, din care a rezultat că în anii 2010 și 2012 societatea a înregistrat pierdere din exploatare.

Din analiza documentelor prezentate a rezultat că în anul 2010, în vederea pregătirii pentru înregistrarea firmei mamă .X. la Bursa, toate societățile afiliate au constituit provizioane pentru clienții neîncasați, la SC .X. SRL în cuantum mai mare decât în perioadele fiscale în care societatea a înregistrat profit astfel că, s-a impus ca necesară ajustarea profitului din exploatare pe anul 2010 cu suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu provizioanele constituite pentru clienții incerți care proveneau din anii anteriori.

De asemenea, în anul 2013, societatea a înregistrat pe venituri din exploatare contravaloarea sumelor încasate de la societatea de asigurare ca urmare a incendiului la depozitul din .X. în condițiile în care, în anul 2012, cheltuielile cu pagubele rezultate ca urmare a incendiului au fost evidențiate de societate pe cheltuieli excepționale și au influențat rezultatul excepțional și nu rezultatul din exploatare. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au recalculat rezultatul din exploatare pentru anul 2013 ținând cont de faptul că sumele încasate de la societatea de asigurări sunt venituri extraordinare, rezultând o pierdere din exploatare în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei).

Astfel, s-a constatat că pentru anii 2010, 2012, respectiv 2013 preturile cu care societatea a achiziționat produsele de la .X. din Ungaria nu respectă principiul valorii de piață.

Din analiza dosarului privind preturile de transfer, utilizând Metoda Marjei Nete de Tranzacționare și indicatorul financiar rata rentabilității a vânzărilor a rezultat că pe perioada 2010 și 2012-2013 companiile independente au realizat o marjă de profit cuprinsă în intervalul 2,3% și 6,22%, cu o mediană cuprinsă între 4,19 % și 4,75% în timp ce SC .X. SRL a realizat o marjă de profit negativă (de -0,87% pe anul 2010, - 4,16% pe anul 2012 și -2,02% pe anul 2013) deci, în afara intervalului cuartilar în timp ce companiile independente care activează pe aceeași piață au realizat un indicator al ratei rentabilității vânzărilor cuprins pozitiv.

Ca urmare, s-a procedat la segmentarea datelor din situațiile financiare anuale pe perioada supusă inspecției fiscale, la alocarea veniturilor, respectiv cheltuielilor pe relația cu afiliații avându-se în vedere că societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală cheltuielile privind mărfurile achiziționate de la afiliați și vândute. La alocarea celorlalte cheltuieli de exploatare pe relația cu afiliații s-a folosit o cheie de alocare - cheltuielile cu mărfurile vândute/afiliat în total cheltuieli cu mărfurile vândute, același raționament fiind avut în vedere și la alocarea altor venituri din exploatare, respectiv a veniturilor din cifra de afaceri pe relația cu afiliații.

Referitor la segmentarea efectuată de organele de inspecție fiscală contestatara susține că nu s-a ținut cont de necesitatea de a separa rezultatul operational al acesteia din distribuție de cel aferent producției, ceea ce distorsionează marja societății care este supusă comparației cu nivelul de piață și compromite analiza comparativă efectuată, făcând ca aceasta să fie total eronată.

Față de acest argument organul de soluționare a contestației reține că la cap.II pct.1 din dosarul prețurilor de transfer se precizează: „Astfel la începutul anului 2012 societatea a început producția de adezivi, iar în luna septembrie a aceluiași an a fost data în folosință linia tehnologică de produs polistiren.

Ponderea vânzărilor din producția proprie în totalul vânzărilor este prezentată în tabelul de mai jos:

<i>Produsul</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>
<i>EPS (polistiren)</i>	<i>1,71 %</i>	<i>10,72 %</i>
<i>Adezivi</i>	<i>0,55 %</i>	<i>2,22 %</i>

fără să se defalce și să se prezinte influențele activității de producție în rezultatul din exploatare înregistrat pe perioada supusă inspecției fiscale și fără să se

specifice proveniența materiei prime (afiliați sau independenți) respectiv modalitatea de valorificare a produselor finite – afiliați sau independenți.

Ca urmare, neprezentându-se în dosarul prețurilor de transfer influența activității de producție în rezultatul de exploatare, cu atât mai mult cu cât în anul 2012 (când societatea realizează pierdere) cifra de afaceri este nesemnificativă de 1,71%, respectiv de 0,55% și nu se detaliază proveniența materiei prime, respectiv modalitatea de valorificare a produselor finite, nu se poate reține argumentul contestatarei.

Totodată, referitor la argumentul contestatarei potrivit căruia s-au efectuat „ajustări de preturi de transfer la nivelul .X. RO in baza metodei marjei nete conform segmentarii efectuate de echipa de inspectie fiscala pornind de la o premiza incorecta de alocare uniforma (proportional cu cheltuielile cu marfurile) printre altele si a veniturilor aferente distributiei de marfuri de la furnizori afiliati vs. Terti” se reține că la alocarea cheltuielilor și veniturilor pe relația cu afiliații organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile OMFP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune. De asemenea, se reține că deși s-a solicitat societății segmentarea datelor din situațiile financiare aceasta nu a dat curs solicitărilor prezentând doar segmentarea conturilor 607 „Cheltuieli cu mărfurile” și a contului 609 „Reduceri comerciale primite”.

În anexa nr.2 la contestatie societatea prezinta o segmentare a datelor din bilant in care, pe langa faptul ca aceasta alocă întreg profitul/pierdere financiară doar pe relația cu independentii, fara a ține cont de faptul ca pierdere/profitul financiar rezulta si din relația cu afiliatii (diferente de curs valutar, etc.), nu ține cont de faptul ca in dosarul preturilor de transfer prezentat organelor de inspectie fiscala metoda de stabilire a preturilor de transfer este metoda marjei nete, iar **indicatorul folosit este rata rentabilitatii vanzarilor ca raport intre rezultatul din exploatare si cifra de afaceri, care nu are nicio legatura cu profitul/pierdere financiară.**

Se reține că în anexa nr.2 la contestatie societatea calculeaza indicatori financiari fara a prezenta formula de calcul în condițiile în care în dosarul preturilor de transfer a selectat un numar de 14 societati, metoda de stabilire a preturilor de transfer aleasa de catre societate fiind metoda marjei nete, iar indicatorul folosit la stabilirea prețurilor de transfer a fost rata rentabilitatii vanzarilor determinat ca raport intre rezultatul din exploatare si cifra de afaceri.

În ceea ce privește argumentul conform căruia „Echipa de inspectie fiscala a considerat efectuarea ajustarilor de preturi de transfer la nivelul .X. RO in legatura cu distributia de marfuri achizitionate de la furnizori afiliati fara a ține seama de rezultatul societatii aferent vanzarilor de marfuri achizitionate de la furnizori independenti, in contradictie cu recomandarile din Liniile Directoare OECD” prin adresa nr..X./21.09.2015 organele de inspectie fiscală prezintă evoluția principalilor indicatori ai firmei mamă pe perioada 2008 – 2013 și evoluția

principalilor indicatori ai SC .X. SRL pe perioada verificată din care rezultă că, pe perioada 2010 și 2012-2013, în timp ce societatea prezenta rezultat din exploatare negativ, societatea mamă înregistra rezultat pozitiv, respectiv profit.

Or, conform prevederilor pct.1.70 și pct 1.71 din Ghidul OECD **“Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiză specială a elementelor de preturi de transfer. [...] Totuși, o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliată ce realizează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea respectivă este benefică grupului MNE în ansamblu.[...] Faptul că există o companie ce realizează pierderi și care încheie tranzacții cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau administrației fiscale că ar trebui verificate prețurile de transfer. Compania în pierdere poate că nu primește o recompensă adecvată din partea grupului MNE în care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitățile sale”**, aceste prevederi fiind invocate și de societate în contestație însă, aceasta se prevalează de mențiunea **„Desigur, companiile afiliate, la fel ca și cele independente, pot suporta pierderi, din cauza costurilor de star-up ridicate, condițiilor economice nefavorabile, ineficiențelor sau altor motive comerciale sustenabile”** arătând că a avut costuri ridicate la începutul activității de producție conform evoluției cifrei de afaceri.

Față de acest argument organul de soluționare a contestației reține că deși în anul 2013 societatea a declarat profit din exploatare acesta a fost ajustat de organele de inspecție fiscală cu veniturile încasate de la societatea de asigurări care reprezentau în fapt venituri extraordinare ce nu afectează rezultatul din exploatare, societatea înregistrând astfel pierdere din exploatare. Mai mult, prezentarea evoluției cifrei de afaceri nu este relevantă întrucât justificarea cauzelor care au condus la realizarea de pierderi din activitatea de exploatare în perioada verificată (trei ani la rând), trebuie efectuată cu documente din care să rezulte concret motivele care au generat pierderi (costuri de achiziție/costuri de producție ridicate, prețuri de vânzare reduse, piața de desfacere, factorii economici care au influențat realizarea de pierderi din exploatare, comparații cu prețurile practicate pe piață pentru același produs/materie primă etc.).

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia **„Echipa de inspecție fiscală a calculat ajustările de preturi la nivelul .X. RO aplicând mediana intervalului de piață (calculată pe baza de marje nete de profit operational la cifra de afaceri) la totalul veniturilor din exploatare ale societății în loc de cifra de afaceri a acesteia, reprezentând un calcul inconsistent și principial greșit”**, se reține că potrivit prevederilor OPANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

“(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent

stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare”.

De asemenea, din dosarul prețurilor de transfer reiese că indicatorul utilizat este rata rentabilității vânzărilor determinat prin raportarea rezultatului din exploatare la cifra de afaceri, rezultatul din exploatare fiind obținut ca diferența între total venituri din exploatare și total cheltuieli din exploatare, iar cifra de afaceri este compusă din total venituri înregistrate în conturile de venituri de la 701 ”Venituri din vânzarea produselor finite,, la contul 708 ”Venituri din activități diverse”.

Din anexa 7 la raportul de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală au calculat corect indicatorul rata rentabilității vânzătorilor, după formula:

Rata rentabilității vânzătorilor = (Venit expl – Chelt expl)/Cifra de afaceri

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea mediane în conformitate cu prevederile legale în vigoare, argumentul contestatarii nefiind fondat având în vedere că toate criticile aduse calculului efectuate de organele de inspecție fiscală nu sunt fondate în condițiile în care societatea a avut posibilitatea luării în calcul a tuturor acestor aspecte la întocmirea dosarului prețurilor de transfer sau ulterior prezentării acestuia, la solicitările privind segmentarea datelor din situațiile financiare anuale.

În ceea ce privește ajustarea profitului cu cheltuielile cu provizioanele constituite pentru clienții incerți care proveneau din anii anteriori anului 2010, contestatara prezintă la contestație o serie de documente în susținere.

Prin adresa nr..X./21.09.2015 organele de inspecție fiscală precizează:

„În ceea ce privește sumele contestate la capitolul II B. „provizioane”, potrivit documentelor puse la dispoziție cu ocazia contestației (documente care nu au fost puse la dispoziție cu ocazia controlului), s-a constatat că pentru suma de .X. lei agentul economic aduce argumente, admise de echipa de inspecție fiscală, astfel:

Situația societăților la care .X. a înregistrat provizionul pe cheltuiala nedeductibilă

Societatea	Debit total provizionat	nedeductibili control fiscal	contestat agent economic
AN 2011			
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
Total			.X.

Situația societăților intrate în procedura falimentului la momentul constituirii provizionului

Societatea	Debit total provizionat	nedeductibil control fiscal	contestat agent
------------	-------------------------	-----------------------------	-----------------

	economic		
AN 2010			
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
.X. SA	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
Total An 2010			.X.
AN 2012			
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
Total An 2012			.X.
TOTAL			.X.

Situatia reluarii pe venituri a provizioanelor constituite pentru societatile aflate in insolventa

Societatea	Reluat pe venit impozabil	Suma nedeductibila fiscal cf control fiscal	Suma care trebuie reluata pe venit neimpozabil
AN 2011			
.X.	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
TOTAL AN 2011			.X.
AN 2012			
.X.	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
TOTAL AN 2012			.X.
AN 2013			
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
.X. SRL	.X.	.X.	.X.
.X.	.X.	.X.	.X.
TOTAL AN 2013			.X.
TOTAL			.X.

În concluzie:

În urma recalculării ajustării cheltuielilor înregistrate în relația cu afiliați în anii 2010, 2012 respectiv 2013 a rezultat o diminuare a acestora cu suma de .X. lei față de .X. lei deci a rezultat o diferență în minus de .X. lei bază.

Având în vedere că în timpul inspecției fiscale, în urma recalculării provizioanelor deductibile fiscal a rezultat faptul că societatea verificată nu avea dreptul la deducerea cheltuielilor cu provizioanele suma de .X. lei, care reprezintă 70% din valoarea clienților neincasați pentru care nu s-a deschis procedura

falimentului prin hotarare judecatoreasca (in momentul constituirii), in urma documentelor suplimentare aduse in sustinerea contestatiei se admit ca si cheltuieli cu provizioanele deductibile suma totala de .X.lei (baza)".

Referitor la ajustarea profitului cu veniturile încasate de la societatea de asigurări înregistrate pe venituri din exploatare în anul 2013, în condițiile în care cheltuielile cu pagubele produse de incendiul depozitului din .X. au fost înregistrate, în anul 2012, pe cheltuielil excepționale, se rețin următoarele:

Potrivit pct.34 alin.(1) lit.a) și alin.(2-5) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

"34. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

a) veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor".

[...]

(2) Veniturile și cheltuielile care apar altfel decât în cursul activităților curente ale entității trebuie prezentate la "Venituri extraordinare" și "Cheltuieli extraordinare".

(3) Elementele extraordinare sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacții ce sunt clar diferite de activitățile curente ale entității și care, prin urmare, nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat.

(4) Activitățile curente reprezintă orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a afacerilor sale, precum și activitățile conexe în care aceasta se angajează și care sunt o continuare a primelor activități menționate, incidente acestora sau care rezultă din acestea.

(5) Pentru a stabili dacă un eveniment sau o tranzacție se delimitează clar de activitățile curente ale entității, se are în vedere, mai degrabă, natura elementului sau a tranzacției aferente activității desfășurate în mod curent de entitate, decât frecvența cu care se așteaptă ca aceste evenimente să aibă loc. Prin urmare, un eveniment sau o tranzacție poate fi extraordinară pentru o entitate, dar nu și pentru o alta, datorită diferențelor dintre activitățile curente ale acelor entități.

De exemplu, pierderile rezultate în urma unui cutremur sau unui alt dezastru natural pot fi calificate de către majoritatea entităților ca elemente extraordinare. De asemenea, exproprierea activelor este un eveniment extraordinar".

De asemenea, la pct.251 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se precizează:

„Elementele extraordinare sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacții care sunt clar diferite de activitățile curente și care, prin urmare, nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat, de exemplu exproprieri sau dezastre naturale.

Iar la pct.253 și 255 se prevede:

“253. - (1) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende.

255. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;*
- b) venituri financiare;*
- c) venituri extraordinare”***

Potrivit prevederilor actului normativ mai sus invocat aceste venituri se înregistrează în contul 771 "Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare" care face parte din grupa 77 "Venituri extraordinare".

“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența acelor venituri rezultate din compensațiile primite pentru cheltuieli sau pierderi din calamități sau alte evenimente extraordinare.

În creditul contului 771 "Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele asimilate" se înregistrează:

- sumele primite sau de primit drept compensație pentru pierderi înregistrate de entitate, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare (512, 445)”.

Conform prevederilor legale mai sus invocate veniturile care apar altfel decât în cursul activităților curente ale entității trebuie prezentate la "Venituri extraordinare", elementele extraordinare reprezentând veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacții ce sunt clar diferite de activitățile curente ale entității și care, prin urmare, nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat.

Având în vedere că activitățile curente reprezintă orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a afacerilor sale, precum și activitățile conexe în care aceasta se angajează și care sunt o continuare a primelor activități veniturile realizate din incendiul produs la depozitul din .X. nu pot reprezenta venituri realizate din activitatea curentă. Incendiul reprezintă un eveniment aleator care a produs daune, iar sumele primite drept compensație pentru pierderi înregistrate de entitate, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare reprezintă venituri extraordinare.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au influențat baza impozabilă a profitului din exploatare pe anul 2013 cu aceste venituri având în vedere că acestea reprezintă venituri extraordinare care nu influențează profitul din exploatare.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat veniturile din exploatare cu veniturile încasate de la societatea de asigurare ce reprezintă venituri extraordinare.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și conform adresei organelor de inspecție fiscală nr..X./10.12.2015, se va:

- admite contestația pentru impozitul pe profit aferente cheltuielilor în suma de .X.lei reprezentând cheltuieli cu provizioane pentru clienți neîncasați pentru care au fost prezentate hotărâri judecătorești care atestă intrarea acestora în falșiment și înscrierea la masa credală:

- respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent ajustării efectuată de organele de inspecție fiscală ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de la contribuabili inactivi și veniturilor estimate din facturi neînregistrate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond cu privire la impozitul pe profit în condițiile în care, prin contestație, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept aplicabile în perioada verificată.

În fapt, în anul 2009 societatea nu a evidențiat în jurnalul de vânzări, respectiv în evidența contabilă în luna noiembrie 2009 factura fiscală seria .X. respectiv societatea nu a justificat modul de utilizare a acesteia.

De asemenea, în luna iunie 2010 societatea nu a evidențiat în jurnalul de vânzări, respectiv în evidența contabilă facturile fiscale seria .X., respectiv seria .X. facturi care, ca și serie și cronologie, corespund datei de 30.06.2010 și nu a putut justifica modul de utilizare a acestora.

Potrivit prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, respectiv art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au estimat o medie a facturilor emise în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pe anii 2012 – 2013, au stabilit ca nedeductibile cheltuieli cu achizițiile de la inactivi în sumă de .X. lei și de .X. lei, precum și cheltuieli cu asigurări în sumă de .X. lei, în trim.IV 2010, pentru care nu s-au prezentat documente.

Deși societatea contestă suma totală a impozitului pe profit pentru aceste constatări nu prezintă argumente prin contestație.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

„1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) *motivele de fapt si de drept;*

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

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”, coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căror:

„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 ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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 biectul 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.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul 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 contestatorul este cel 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 contestatorului.

Se reține că 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.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr..X./18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că SC .X. SRL, deși contestă impozitul pe profit stabilit prin actul administrativ fiscal atacat, nu aduce argumente în susținerea propriei cauze și nu invocă niciun temei de drept, astfel încât organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului în susținerea propriei cauze.

În conformitate cu prevederile art. 216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

*
* *

Având în vedere soluțiile cu privire la impozitul pe profit contestat în sumă totală de .X. lei, cele prezentate în considerentele prezentei decizii la cap.III pct.1 și 2, precum și adresa nr..X./10.12.2015 transmisă de organele de inspecție fiscală și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2643/15.12.2015, se va admite parțial contestația și se va anula parțial decizia de impunere contestată, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit.

De asemenea, având în vedere cele prezentate în considerentele prezentei decizii la cap.III pct.1, 2 și 3, întrucât nu poate fi defalcat impozitul pe profit pentru care se respinge contestația ca neîntemeiată de impozitul pe profit pentru care se respinge contestația ca nemotivată organul de soluționare a contestației va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit.

4. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit prin actul administrativ fiscal contestat în condițiile în care contestația a fost admisă parțial și respinsă parțial ca neîntemeiată și nemotivată pentru debitul care le-a generat.

În fapt, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății accesorii reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Așa cum s-a reținut la cap.III pct.1, 2 și 3 din prezenta decizie, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei s-a admis contestația, iar pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 și 120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART. 120¹

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Având în vedere că pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei s-a admis contestația, iar pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, precum și adresa nr..X./10.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2643/15.12.2015, conform principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul și potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citat, **se va:**

- admite contestația pentru suma de .X. lei, reprezentând:
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

- respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- cuantumul acestor accesorii fiind confirmat de organele de inspecție fiscală prin adresa nr..X./10.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2643/15.12.2015.

B. Referitor la solicitarea de anulare a Dispoziției nr..X./15.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția de măsuri nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția nr..X./15.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală măsura ca *„Societatea va ține cont la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale aferente exercițiului financiar 2014 de faptul că în urma inspecției fiscale s-a diminuat pierderea fiscală cumulată declarată la finele anului 2013 în sumă de .X. lei”*.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

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

De asemenea, art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a

măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

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

[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și structurile regionale de soluționare a contestațiilor au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Conform pct.1 din anexa nr.(2) la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, *“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”*

Totodată, pct.5.1 și pct.5.3 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

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

Prin Dispoziția nr..X./15.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au dispus societății măsura ca „Societatea va ține cont la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale aferente exercițiului financiar 2014 de faptul că în urma inspecției fiscale s-a diminuat pierderea fiscală cumulată declarată la finele anului 2013 în sumă de .X. lei”.

Coroborat cu constatările raportului de inspecție fiscală care au stat la baza emiterii acestei dispoziții, rezultă că la finele anului 31.12.2013 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina constestatarei impozit pe profit suplimentar astfel că, pentru perioada supusă inspecției fiscale a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./15.07.2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice.

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că măsura stabilită în sarcina SC .X. SRL prin Dispoziția nr..X./15.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează diminuarea pierderii fiscale ci măsura de a se avea în vedere la stabilirea rezultatului fiscal pe anul 2014 că în urma inspecției fiscale s-a diminuat pierderea fiscală cumulată declarată la 31.12.2013, iar societatea are obligația depunerii declarației rectificative privind impozitul pe profit, cod 101, pentru anul 2014, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actului administrativ contestat din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se,

D E C I D E

1. Admiterea parțială a contestației formulată de SC .X. SRL și anularea în mod corespunzător a Deciziei de impunere nr.F-.X./15.07.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei impozit pe profit;
- X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./15.07.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Dispoziției nr..X./15.07.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și transmiterea contestației pentru acest capăt de cerere, spre competență soluționare, Administrației Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pct.2 și 3 din dispozitivul prezentei decizii pot fi atacate la Tribunalul .X. sau la Tribunalul .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL
.X.