



DECIZIA NR. 10221/13.07.2020

privind soluționarea contestației formulate de
Societatea XS.A. din X, jud. Vaslui, înregistrată la Administrația Județeană
a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr.A_SLP X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REGX, asupra contestației formulate de **Societatea XS.A. X, jud. Vaslui**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Vaslui sub nr.JX, cod CAEN 1520- "Fabricarea încălțăminte", cu domiciliul fiscal în localitatea X, strada X nr.X, județul Vaslui, administratorX.

Societatea contestă următoarele acte administrative fiscale:

-parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată;

-parțial Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

-total Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, **Societatea X S.A. X, jud. Vaslui**, a formulat contestație și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, iar prin adresa nr.X, anexată la dosarul cauzei, aceasta a fost transmisă Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală, spre competentă soluționare, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, conform prevederilor art.272 alin.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.5.1 și pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de data comunicării actelor administrative fiscale, respectiv:

-la data de **04.02.2020**, conform confirmării de primire existentă la dosarul cauzei, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X;

-la data de **18.02.2020**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta fiind predată la FAN CURIER EXPRESS la data de **20.03.2020** și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Vaslui sub nr.X.

Contestația este semnată de către domnul X, administrator al societății.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.Societatea X S.A. X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, susținând următoarele:

1. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de S lei aferente amortizării unor mijloace fixe în perioada 2014-2018, petenta susține că societatea își desfășoară activitatea într-un spațiu închiriat de la societatea afiliată S.C. X S.R.L., în baza contractului de închiriere nr.X, care a fost succesiv prelungit, prin acte adiționale, până la data de 31.12.2021. Asupra acestui spațiu s-au făcut diverse lucrări de modernizare/reparații, contabilizate la nivelul S.C. X S.A. X. Procedura urmată de petentă a fost următoarea:

- valoarea investițiilor realizate era înregistrată în baza documentelor justificative primite de la furnizori în contul 231 “Imobilizări corporale în curs”;
- la momentul încheierii proceselor verbale de recepție, valoarea investiției era transferată în contul 212 “Construcții”.

Petenta susține că deși a prezentat organelor de inspecție fiscală toate procesele verbale de recepție din care reiese, fără tăgadă, valoarea investițiilor realizate pentru spațiile închiriate, acestea nu le-au analizat, preferând să concluzioneze trunchiat și să impună în sarcina societății niște obligații fiscale pe care nu le datorează.

Societatea mai susține că valoarea investițiilor se reconciliază cu valoarea de inventar înscrisă în contabilitate și avută în vedere la calculul amortizării și că a respectat reglementările legale aplicabile, evidențiind corect valoarea de inventar a investițiilor efectuate la spațiile închiriate, valoare ce a fost avută în vedere la calculul amortizării contabile, respectiv fiscale (amortizarea fiscală a fost egală cu amortizarea contabilă).

2. În ceea ce privește veniturile estimate în sumă de S lei, petenta susține că în perioada 2016-2018 a prestat servicii de procesare în beneficiul societății afiliate X Italia, acestea desfășurându-se în baza unor instrucțiuni clare primite de la societatea afiliată beneficiară și cu

respectarea unor standarde clare de calitate pentru produsele analizate. Societatea a desfășurat atât servicii de procesare pure (sistem lohn), lucrând cu materiile prime și materialele aparținând societății beneficiare, dar și servicii de producție la comandă (caz în care materialele și materiile prime au fost achiziționate de la societatea italiană și apoi refacturate la cost către aceasta din urmă, la livrarea produsului), astfel că, și în acest caz, tranzacția intra-grup este reprezentată de serviciile de manoperă.

Prețurile serviciilor sunt stabilite în funcție de fiecare operațiune care trebuie realizată, timpii alocați fiecărei operațiuni și costul orar al fiecărei operațiuni. Costul orar al operațiunii este stabilit în funcție de costurile petentei, în calitate de prestator, și care, în general, se referă la următoarele elemente, la care se adaugă o marjă de profit:

- costurile cu salariile personalului direct implicat în producție și ale personalului administrativ;
- costurile cu utilitățile folosite de fabrică în realizarea procesului de producție,
- costurile cu mentenanța și eventualele reparații ale echipamentului de producție.

2.1. Societatea nu este de acord cu estimarea cuantumului prețurilor de transfer prin folosirea metodei marjei nete și cu estimarea prețurilor de transfer la nivelul medianei intervalului de comparabilitate calculat de organele de inspecție fiscală, din următoarele considerente:

-condițiile pieței pe care produsele sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente-prestarea serviciilor care fac obiectul comparației se desfășoară pe aceeași piață, în speță România, atât în relația cu entitatea din grup, dar și în relația cu entitățile terțe, prin urmare aceleași caracteristici ale pieței sunt aplicabile ambelor tipuri de relații comerciale analizate;

-activitățile desfășurate și stadiile din lanțul de producție și distribuție ale entităților (independente7afiliate)-activitățile desfășurate sunt similare, atât în rețeauaX , cât și pe relațiile comerciale derulate cu entități independente (în speță, este vorba despre același tip de serviciu și despre entități aflate în același punct din lanțul comercial);

-clauzele cuprinse în contractele de transfer privind obligațiile termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului (independent/afiliat). Atât contractul încheiat cu X, dar și contractele încheiate cu entități independente și avute în vedere în analiză conțin prevederi similare: același obiect al contractului (prestare servicii manoperă încălțăminte), serviciile sunt prestate având la bază specificațiile tehnice și modelele furnizate deX, pe ambele relații prestatorul este cel responsabil pentru munca desfășurată, condiții similare de plată.

Societatea precizează că:

-sunt suficiente date și informații care să permită compararea tipurilor de servicii realizate (atât în relația cu X, cât și în relația cu entitățile

independente), precum și pentru identificarea detaliilor aferente acestora (modele, preț operațiune, timp operațiune);

-facturarea operațiunilor derulate se face (pentru ambele categorii de relații) în baza comenzilor primite de la beneficiar, facturile făcând trimitere expres la comanda aferentă, comandă care cuprinde atât tipul de operațiune, cât și timpul alocat.

Societatea susține că a justificat selecția metodei comparării prețurilor în Dosarul prețurilor de transfer.

Petenta consideră că sunt întrunite toate condițiile de comparabilitate necesare aplicării metodei de comparație internă a prețurilor, concluzia organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că dosarul prețurilor de transfer ar fi incomplet fiind nefondată, estimarea veniturilor fiind eronată și fără fundament legal.

2.2. Referitor la pierderile operaționale suportate de societate în perioada 2016-2018, aceasta susține că principiile economice generale prevăd în mod unanim că o societate poate să sufere pierderi operaționale și financiare cauzate de diverși factori economici.

Petenta invocă prevederile punctului 1.5 din Ghidul OECD și susține că în ceea ce privește tranzacțiile intra-grup și problematica ce afectează societățile dintr-un grup se menționează că societățile pot suferi pierderi operaționale și financiare reale care nu sunt legate de tranzacțiile lor intra-grup.

Societatea susține că pierderea operațională a fost cauzată de factori independenți, generați de evoluția industriei și a conjuncturii economice, astfel:

-în perioada analizată, costurile salariale au crescut substanțial, creștere generată atât de evoluția ascendentă a salariului minim, pe economie, cât și de competiția acerbă de la nivelul pieței forței de muncă, generată de lipsa muncitorilor calificați;

-salariul minim în această perioadă a crescut de la S lei, în anul 2014, la S lei, în anul 2018, astfel că, având în vedere industria în care activează societatea, în care majoritatea salariaților sunt plătiți cu salariul minim orar, o astfel de creștere are consecințe majore și imediate asupra cheltuielilor și implicit a profitabilității;

-scăderea producției de la .. de perechi în anul 2015 la .. de perechi în anul 2016 și la ...de perechi în anul 2018, generată de scăderea cererii pentru astfel de produse, a afectat activitatea și poziția operațională a societății, care s-a confruntat cu o serie de costuri fixe dificil de ajustat și acoperit;

-sezonalitatea producției, precum și dificultatea în găsirea de forță de muncă au condus la suportarea de către societate de costuri semnificative cu șomajul tehnic, costuri neacoperite de producția propriu-zisă, dar necesare pentru păstrarea muncitorilor și asigurarea continuității activității.

2.3. În ceea ce privește modalitatea de calcul a estimării, societatea nu este de acord cu folosirea altei metode față de metoda comparării prețurilor și consideră că tranzacția derulată cu X Italia s-a desfășurat la nivel de piață în perioada 2016-2018.

De asemenea, petenta nu este de acord cu faptul că, în accepțiunea organelor de inspecție fiscală, pierderea operațională înregistrată de societate este rezultatul tranzacției derulate cu entitatea din cadrul grupului.

Societatea susține că în estimarea veniturilor organele de inspecție fiscală au avut în vedere cheltuieli și venituri care nu se regăsesc în situațiile financiare ale societății, motivul și modalitatea pentru care acestea au fost recalculat nefiind justificate.

Totodată, petenta susține că eronat organele de inspecție fiscală s-au raportat la rulajele contului 711 "Variația stocurilor", în loc să-și întemeieze analiza pe valorile înregistrate în conturile de cheltuieli operaționale raportate de aceasta în bilanț și în care au fost reflectate costurile aferente activității desfășurate, cheltuieli pe care se întemeiază însăși analiza de profitabilitate.

Mai mult decât atât, în calcularea intervalului de piață și implicit a mediane intervalului, indicatorul financiar avut în vedere în calcularea veniturilor estimate din activitatea derulată de petentă este determinat tot în baza veniturilor și cheltuielilor înregistrate de societățile independente selecționate de organele de inspecție fiscală în studiul de comparabilitate și incluse în situațiile financiare ale acestora, situații financiare care sunt introduse în baza de date Orbis și nicidecum în baza rulajelor contului 711 "Variația stocurilor".

Astfel, petenta consideră că în vederea asigurării comparabilității cu indicatorii financiari ai societăților independente, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere cheltuielile și veniturile înregistrate și raportate de aceasta în situațiile financiare.

Contestatoarea nu este de acord cu quantumul veniturilor estimate, și susține că impozitul pe profit ar trebui să fie: S lei pentru anul 2016, S lei pentru anul 2017, și S lei pentru anul 2018, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, societatea consideră că nu datorează aceste sume deoarece nu datorează nici debitul stabilit prin decizia de impunere contestată.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii martie 2018, în sumă de S lei, petenta susține că utilizează pentru evidența taxei pe valoarea adăugată în balanța de verificare analitică două sub-analitice distincte pentru TVA deductibilă, respectiv colectat:

-4426.01-TVA deductibilă aferentă operațiunilor interne;

-4426.03-TVA deductibilă aferentă achizițiilor intracomunitare efectuate pentru care societatea este obligată la plata TVA prin mecanismul taxării inverse;

-4427.01-TVA colectată aferentă operațiunilor interne;

-4427.02-TVA aferent achizițiilor intracomunitare realizate de societate pentru care se aplică mecanismul taxării inverse (acest cont este corespondentul contului 4426.03).

În luna ianuarie 2018, societatea a evidențiat în jurnale și în decont următoarele operațiuni:

-TVA aferent achizițiilor intracomunitare realizate, în sumă de S lei, prin mecanismul taxării inverse (4426.03=4427.02, evidențiat atât ca TVA deductibil, cât și ca TVA colectat);

-TVA deductibil aferent achizițiilor interne, în sumă de S lei, impactând contul 4426.01;

-TVA colectat aferent operațiunilor interne derulate, în sumă de S lei, evidențiat în contul 4427.01.

La sfârșit de lună, la închiderea conturilor de TVA aferente operațiunilor intracomunitare, în loc să se efectueze înregistrarea 4427.02=4426.03 cu suma de S lei, petenta a înregistrat eronat închiderea prin articolul contabil 4427.01=4426.03, cu suma de S lei, cele două subanalitice rămânând cu sold creditor pozitiv, respectiv sold creditor negativ, de valoare egală.

În decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2018, pe baza căruia s-a calculat TVA de recuperat, taxa pe valoarea adăugată a fost evidențiată corect, conform datelor înscrise în jurnalul de cumpărări, respectiv vânzări.

Pentru a corecta închiderea eronată a conturilor de TVA din luna ianuarie, în luna martie 2018 societatea a făcut următoarele corecții:

-4427.02=4427.01, cu suma de S lei, prin corecția înregistrată denaturându-se rulajul creditor al contului 4427.01;

-operațiunile curente ale lunii martie 2018 au fost înregistrate corect și reflectate în jurnalul aferent lunii martie. Astfel, pentru vânzările interne, petenta a colectat și evidențiat în jurnalul de vânzări și în decont suma de S lei.

Societatea susține că corecția realizată în luna martie 2018 a denaturat rulajul contului 4427 "TVA colectată" cu suma de S lei, nefiind o taxă pe valoarea adăugată nedeclarată, așa cum susțin organele de inspecție fiscală, și consideră că această sumă nu este datorată.

În ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, societatea consideră că nu datorează aceste sume deoarece nu datorează nici debitul stabilit prin decizia de impunere contestată.

Petenta mai susține că autoritățile fiscale nu au luat în considerare argumentele și documentele prezentate de aceasta și că nu au argumentat propriile constatări.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, urmare a inspecției fiscale efectuate la **Societatea X S.A. X**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2014-31.12.2018, din care petenta contestă impozitul pe profit în sumă de S lei, și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2014-31.12.2018.

Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

Societatea XS.A. X obține venituri din prestarea serviciilor (prelucrarea materialului clientului pentru obținerea încălțăminte) și vânzarea produselor de încălțăminte, exclusiv pentru femei, încălțăminte fiind din piele naturală.

În ceea ce privește înregistrarea veniturilor din vânzarea produselor finite, societatea facturează astfel: materialul prelucrat cu valoarea cu care s-a aprovizionat materialul și manopera aferentă prelucrării materialului.

În fapt, societatea prestează servicii pe materialul clientului, doar că atunci când materialul clientului prelucrat nu este transportat la client, fiind transportat la indicațiile clientului la o altă destinație, societatea înregistrează venituri din vânzarea produselor finite.

Principalul client este X din Italia (CUI: X), persoana afiliată. Aproximativ 99% din vânzarea evidențiată în contabilitatea societății este livrată către clientul X.

În cazul prestărilor de servicii, **Societatea XS.A. X** nu întocmește devize de lucrări, după caz postcalcul.

Deoarece organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează costuri mai mari decât cheltuielile înregistrate în evidența contabilă ce au la baza documente justificative, organele de inspecție fiscală au solicitat informații societății prin e-mail.

Din răspunsurile primite rezultă că societatea înregistrează servicii în curs de finalizare la o valoare prestabilită, nu întocmește un postcalcul pentru prestările de servicii facturate și nu reglează costul prestabilit la un cost efectiv. Astfel, societatea descarcă gestiunea de prestările de servicii facturate la un cost mai mare decât cel realizat (totalul cheltuielilor din bilanță este mai mic decât producția raportată).

Organele de inspecție fiscală au corelat aceste informații cu datele furnizate de dosarul prețurilor de transfer.

Pentru că datele prezentate sunt incorecte și incomplete (societatea înregistrează producție deși realizează prestări de servicii și declară la fel, înregistrează un cost mai mare decât are cheltuieli în bilanța de verificare, nivelul costului prestabilit al prestărilor de servicii este mai

mare decât prestările de servicii facturate, prezintă în dosarul prețurilor de transfer că facturează prestările de servicii la nivelul prețului de piață, dar obține pierdere contabilă, livrările efectuate sunt către o persoană afiliată în procent de cca. 99%, înregistrează pierdere contabilă de S lei, dar aceasta pierdere nu are o sursă de finanțare), organele de inspecție fiscală au solicitat o serie de răspunsuri, prin Nota explicativă înregistrată la societate sub nr. X Organele de inspecție fiscală nu au primit răspuns la întrebările adresate societății.

Așadar, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea denaturează rezultatul contabil din exploatare prin utilizarea contului 711 "Venituri din variația stocurilor".

Societatea nu are alte surse de finanțare decât sumele ce provin din încasarea sumelor facturate clienților, iar clientul de bază este X din Italia, persoană afiliată.

În urma analizei prețurilor de transfer din dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus toate informațiile specificate de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer și prezintă în dosar date insuficiente sau necorelate, fapt pentru care acestea au solicitat informații suplimentare prin adresa nr. R X .

În data de 29.10.2019, societatea completează dosarul prețurilor de transfer cu informații suplimentare aferente tranzacțiilor între afiliați, însă nu prezintă informații complete privind schimbarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer, în cazul prestării de servicii de procesare.

Având în vedere prezentarea de date incomplete în dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer. Estimarea s-a realizat numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață, în speță prestări servicii de procesare, pentru perioada 2016-2018.

Din dosarul prețurilor de transfer, în speță prestări de servicii procesare, în anii 2016-2018, organele de inspecție fiscală nu au indentificat:

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

În dosarul prețurilor de transfer, pentru prestări servicii procesare, pentru anii 2016-2018, petenta a prezentat aplicarea metodei comparării interne a prețurilor, prin prezentarea unui tabel cu prețurile unitare/minut, pentru operațiunile desfășurate, dar și pentru prețurile plătite de S.C. X S.A. în relația cu ale societăți terțe pentru operațiuni similare, în anii 2016-2018.

De exemplu, factura X/ianuarie 2016 (Husana livrează către persoana afiliată din Italia) cuprinde: manopera aferentă art. A37011 - comenzii 56470 și materialul clientului, factura neavând anexat niciun deviz cu lucrări efectuate la art. A37011.

O altă factură, S.C.X S.R.L. (persoană juridică independentă) prestează servicii către S.C. X S.A., persoană juridică afiliată, cuprinde: croit fețe, captușeli, pregătit fețe, cusut captușeli, OP X/01 mod 37021, contract nr. X/28.01.2016.

S.C. X S.A. (contractor principal) emite pentru fiecare articol și comandă <bollettina terzisti> cu lucrările ce urmează a fi efectuate pe materialul transmis la independent (subcontractor) pentru prelucrare. Același document este utilizat și de petentă (contractor principal) în relația cu persoane independente ce a subcontractat serviciile privind materialul trimis spre prelucrare din Italia în România. De asemenea, este anexat și un tabel cu costuri pentru fiecare operațiune ce trebuie efectuată pe materialul primit de la XSPA în care trebuie să se încadreze atât **Societatea XS.A.** cât și Societatea X S.A. (principalii contractori), ce la rândul lor subcontractează aceste servicii altor persoane juridice și utilizate în analiza de comparabilitate.

Din aceste facturi organele de inspecție fiscală nu au putut identifica dacă manopera utilizată la obținerea unui produs într-o tranzacție cu un independent se regăsește și în cazul tranzacției cu o persoană afiliată.

Urmare aspectelor constatate, societatea aduce completări la dosarul prețurilor de transfer, astfel:

- manopera a fost împărțită în două mari tipuri de operațiuni: croire, coasere, respectiv talpuire;

- fiecare categorie de operațiune este la rândul ei compusă din mai multe suboperațiuni, ce pot varia de la un tip de încălțăminte la altul.

Aceste tipuri de operațiuni dacă ar fi fost menționate în devize de lucrări și anexate facturilor de livrare, ar fi fost un prim pas în compararea serviciilor de procesare.

De asemenea, în cazul analizei comparative, pe baza manoperei pe minut, calculată ca raport între prețul unitar pentru cusut și timpul de execuție, unde timpul de execuție este cel care influențează în mod direct manopera pe minut, organele de inspecție fiscală au solicitat documente care să ateste realitatea acestor date. Nu s-au prezentat aceste informații solicitate.

Din datele contabile a rezultat un cost mai mare decât tariful obținut pe prestările de servicii facturate. Așadar, costul serviciilor prestate

pe materialul clientului de către persoanele afiliate din România sunt stabilite de persoana afiliată din Italia.

Contractorii principali au subcontractat la alte persoane juridice din România o parte din servicii procesare.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru stabilirea valorii de piață, în cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, ar fi trebuit să se utilizeze prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate, dacă se utilizează metoda comparării prețurilor.

Având în vedere prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer (pentru prestari servicii procesare, anii 2016-2018, cu privire la: prețul de vânzare pentru serviciile identice sau similare, vândute în cantități asemănătoare sau diferite, funcțiile îndeplinite de persoane independente în tranzacțiile respective, condițiile pieței pe care serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente, activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate, modalitatea de plată, etc.), organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer.

Estimarea s-a realizat numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumului prețurilor de transfer stabilit respectă principiul valorii de piață, în speță prestări servicii de procesare, pentru anii 2016 – 2018.

Ca urmare a operațiunii de estimare se ajustează suma veniturilor aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

În dosarul prețurilor de transfer, cu completările ulterioare, reprezentantul petentei explică de ce nu a aplicat metoda comparării prețurilor pe întreaga perioadă analizată, însă explicația dată nu este relevantă (că nu mai are acces la programul informatic de gestiune, că a prezentat informații contabile în format electronic organelor de inspecție fiscală, la solicitarea acestora).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că metodele și indicatorii utilizați în analiză trebuie să indice de ce societatea înregistrează profit contabil pe o perioadă de doi ani (2014 și 2015) și apoi înregistrează pierdere contabilă pe o altă perioadă de trei ani, în aceleași condiții de lucru.

Organele de inspecție fiscală au estimat prețurile de transfer privind prestările de servicii procesare, pentru perioada 2016-2018, pentru tranzacțiile derulate de **Societatea X S.A. X** cu persoanele afiliate în baza datelor accesate din aplicațiile ORBIS (baza de date creată de Biroul Van Dijk).

În stabilirea eșantionului de societăți independente s-au parcurs următoarele etape (criterii de cautare):

1. Companii active

S-a aplicat acest criteriu în scopul de a exclude companiile inactive sau latente, care nu realizează sau au foarte puține activități de rutină, deoarece aceste societăți nu sunt relevante pentru analiză.

2. Aria geografica

Pasul doi în efectuarea căutării a constat în specificarea ariei geografice relevante (România, RO) în căutarea datelor comparabile. Au fost obținute 15 societăți din care au fost eliminate 13 societăți care nu prezentau informații cu date publice și 2 societăți cu cifra de afaceri necomparabilă

Deoarece pe piața din România nu s-au identificat societăți independente comparabile, pentru a putea calcula un interval intercuartilă, s-a extins căutarea și pe teritoriul Uniunii Europene.

Au fost identificate companiile care își desfășoară activitatea în condiții de piață comparabile cu acelea în care au loc tranzacțiile petentei, în număr de 345.

3. Clasificarea economică

Primul pas în strategia de căutare a constat în folosirea sistemului de clasificare a activităților economice NACE Rev 2 (Nomenclature generale des activités économiques dans les Communautés Européennes). Acest pas presupune găsirea acelor coduri NACE Rev 2 care au permis identificarea companiilor ce realizează activități similare cu cele furnizate **Societatea X S.A.**

Astfel, a fost identificat următorul cod CAEN: NACE Rev. 2 (Primary codes only): 1520 – Manufacture of footwear.

4. Independența

Pentru a obține totuși o bază de analiză relevantă și a avea un set mai mare de societăți potențial comparabile pe piața românească, organele de inspecție fiscală au considerat și societățile care nu dispuneau de informații în ORBIS cu privire la dețineri.

5. Caracteristicile filialei

Organele de inspecție fiscală au eliminat firmele care sunt deținute (direct sau indirect) sau care dețin filiale în proporție mai mare sau egală cu 25%, păstrând însă în analiză companiile care au în acționariat persoane fizice sau angajați cu o deținere mai mare de 25%. În plus, au eliminat societățile care au raportat situații financiare consolidate.

6. Categoria societății

Au fost selectate companiile medii (medium sized companies), deoarece **Societatea X S.A.** este contribuabil mijlociu în baza de date ANAF, în funcție de cifra de afaceri a societății analizate.

7. Situații financiare consolidate

În vederea îmbunătățirii gradului de siguranță cu privire la situația de independență și pentru a fi selectate societățile care au prezentate în baza de date Orbis doar situații financiare neconsolidate, având în vedere că situațiile financiare consolidate presupun existența a cel

puțin două societăți care să fie afiliate, organele de inspecție fiscală au efectuat selecția cu opțiunea „U1 (companies with unconsolidated accounts only)”.

8. Anii cu date existente:

Au fost selectate societățile pentru care există date în perioada 2016-2018.

9. Indicatorii economici: rezultatul din exploatare (RE), venituri din exploatare (VE)

Pentru asigurarea comparabilității, selecția companiilor din eșantion s-a efectuat având în vedere indicatorii financiari (VE, RE) ai petentei în cei trei ani verificați. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit ca interval de comparabilitate să nu cuprindă indicatorii financiari menționați mai sus ce au valori înregistrate mult peste sau sub 50% din valorile înregistrate sau declarate de **Societatea X S.A. X**.

După aplicarea criteriilor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au aplicat rezultatelor obținute o serie de criterii suplimentare, calitative și cantitative, rămânând un număr de 12 companii acceptate.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pentru prestări servicii de procesare, în anii 2016-2018, organele de inspecție fiscală au folosit metoda marjei nete, ținând seama și de cele afirmate de societate în dosarul prețurilor de transfer cu privire la utilizarea metodei marje nete în prestările de servicii procesare, pentru anii 2014-2015, între persoanele afiliate.

Pe baza informațiilor financiare ale celor 12 companii acceptate, exportate din baza de date Orbis, organele de inspecție fiscală au calculat indicatorul financiar, în funcție de tipul activității desfășurate și de disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză.

Astfel, indicatorul financiar selectat de către organele de inspecție fiscală este rata rentabilității costurilor totale (RRTC), deoarece acestea au constatat că respectivul indicator măsoară relația dintre profit și costuri. Cum petenta este prestator de servicii de producție pe baza de comandă, profitul obținut de aceasta de pe urma tranzacțiilor este influențat de costurile sale, fapt care este reflectat și în metodologia sa internă de stabilire a prețului, deci indicatorul financiar menționat joacă un rol esențial în generarea profiturilor.

Referitor la metoda utilizată în analiza de comparabilitate – metoda comparării prețurilor, prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer, pentru prestări servicii procesare, anii 2016 – 2017, organele de inspecție fiscală precizează că nu au fost identificate elemente importante în stabilirea prețurilor de transfer, cum ar fi:

-la întocmirea facturilor se utilizează codificări după articole și comenzi (o comandă cuprinde mai multe articole și mai multe facturi), facturile nu au deize cu lucrările ce au fost facturate, iar compararea este

una imposibilă (ținând cont și de particularitățile materialului prelucrat, activelor utilizate, iar unii independenți utilizează chiar spații de producție și utilaje închiriate de la contractorul principal);

-prețurile utilizate de **Societatea XS.A. X** în tranzacțiile cu persoane independente, în cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate;

-diferențele determinate de particularitățile serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

-funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective. La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție trebuie avut în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite;

-metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile folosind metoda marjei nete și indicatorul financiar rata rentabilității costurilor totale.

Calculul ratei de rentabilitate a costurilor totale (RRTC) pentru fiecare an în parte a fost efectuat după formula: $RRTC = RE/(VE - RE)$, unde:

RE = Rezultatul din exploatare – Operating P/L [=EBIT];

VE = Venit din exploatare – Operating revenue

Indicatorul financiar RRTC recalculat al societății rezultat din activitatea de prestări servicii de procesare, pentru fiecare an în parte, este:

-în anul 2016, indicatorul RRTC este de -4.72%;

-în anul 2017, indicatorul RRTC este de -3.86%;

-în anul 2018, indicatorul RRTC este de -3.16%.

Pe baza rezultatelor obținute, organele de inspecție fiscală au calculat intervalul intercuartilar al indicatorului financiar RRTC și au stabilit un interval de comparabilitate generală pe baza funcției QUARTILE din Excel.

Așadar, organele de inspecție fiscală au stabilit că **Societatea XS.A. X** a înregistrat în anii 2016, 2017 și 2018 niveluri de rentabilitate în afară intervalului de comparabilitate stabilit prin interogarea bazei de date ORBIS, ceea ce a dus la raportarea unei baze impozabile mai mici.

Pentru acești ani, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile din activitatea de prestări servicii de procesare în sumă de **S lei**, rezultând o bază impozabilă suplimentară de S lei (S lei –S lei pierdere fiscală aferentă anilor 2016, 2017 și 2018), pentru anul 2016, anul 2017 și anul 2018, și un impozit pe profit în sumă de S lei.

Componenta impozitului pe profit stabilit suplimentar, pentru fiecare an în parte, este următoarea:

Pentru anul 2016:

- mediana din intervalul intercuartilar este de 1.86% (RRTC);
- acesta marjă de profit se aplică cheltuielilor de exploatare ce reprezintă costul total efectiv al prestărilor de servicii în relația cu afiliații în sumă de S lei, rezultând veniturile recalculate în suma de S lei;
- estimarea veniturilor din prestări servicii procesare către persoane juridice afiliate, în suma de S lei, rezultă din diferența dintre veniturile recalculate S lei și veniturile înregistrate în evidența contabilă în relațiile de afiliere în suma de Slei;
- profitul impozabil recalculat urmare analizei de comparabilitate este în sumă de S lei;
- a fost recuperată pierderea fiscală în sumă de S lei;
- impozitul pe profit recalculat este în sumă de S lei.

Pentru anul 2017

- mediana din intervalul intercuartilar este de 2.34% (RRTC);
- acesta marjă de profit se aplică cheltuielilor de exploatare ce reprezintă costul total efectiv al prestărilor de servicii în relația cu afiliații în sumă de S lei, rezultând veniturile recalculate în suma de S lei;
- estimarea veniturilor din prestări servicii de procesare către persoane juridice afiliate, în suma de S lei, rezultă din diferența dintre veniturile recalculate în sumă de S lei și veniturile înregistrate în evidența contabilă în relațiile de afiliere în sumă de S lei;
- profitul impozabil recalculat urmare analizei de comparabilitate este în sumă de S lei;
- a fost recuperată pierderea fiscală de S lei;
- impozitul pe profit recalculat: Slei.

Pentru anul 2018

- mediana din intervalul intercuartilar este de 1.83% (RRTC);
- acesta marjă de profit se aplică cheltuielilor de exploatare ce reprezintă costul total efectiv al prestărilor de servicii în relația cu afiliații în sumă de S lei, rezultând veniturile recalculate în suma de VS lei;
- estimarea veniturilor din prestări servicii de procesare către persoane juridice afiliate, în suma de S lei rezultă din diferența dintre veniturile recalculate în sumă de S lei și veniturile înregistrate în evidența contabilă în relațiile de afiliere în sumă de S lei;
- profitul impozabil recalculat urmare analizei de comparabilitate este în sumă de S lei;
- a fost recuperată pierderea fiscală în sumă de S lei;
- impozitul pe profit recalculat este în sumă de Slei.

Societatea își desfășoară activitatea într-un spațiu închiriat de la S.C. X S.R.L. (persoană afiliată), în baza Contractului nr. X. Ulterior s-au încheiat acte adiționale, ultimul fiind înregistrat cu nr. X, cu termen de valabilitate 31/12/2021 (Xmp).

Asupra acestui spațiu de producție s-au efectuat lucrări de modernizare/reparații, pentru care societatea a prezentat organelor de

inspecție fiscală procese verbale de recepție în sumă de S lei.

Din analiza contului 212 "Construcții" rezultă că investiția realizată este în sumă de S lei, pentru care societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă de S lei (perioada 2014 – 2018).

Organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile cu amortizarea, folosind aceeași durată de amortizare pe care a utilizat-o societatea, valoarea de inventar fiind cea rezultată din procesele verbale de recepție coroborate cu sumele înregistrate în contul contabil 212 "Construcții".

Cheltuielile cu amortizarea, recalulate de organele de inspecție fiscală sunt în sumă de S lei, diferența dintre amortizarea înregistrată în evidența contabilă și cea calculată de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de S lei, aceste cheltuieli fiind considerate nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea în sumă de S lei.

Societatea X S.A. X repartizează din profitul contabil în rezerve legale suma de S lei în anul 2014 și suma de S lei în anul 2015.

Organele de inspecție fiscală au diminuat baza impozabilă cu suma de **S lei** în anul 2014 și cu suma de **S lei** în anul 2015.

Pe întreaga perioadă verificată petenta declară o pierdere fiscală în sumă totală de S lei, astfel:

- în anul 2016 suma de S lei;
- în anul 2017 suma de S lei;
- în anul 2018 suma de S lei.

Pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** calculat astfel: total venituri impozabile estimate în sumă de **S lei** + cheltuieli cu amortizarea nedeductibile fiscal în sumă de **S lei (S lei + S lei)**- **S lei** rezerve legale deductibile fiscal +cheltuieli nedeductibile fiscal înregistrate, dar nedecarate în anii 2016 și 2018 în sumă totală de **S lei= S lei**-pierderea fiscală aferentă anilor 2016, 2017 și 2018 în sumă de **S lei=S lei x 16%=S lei**, din acesta petenta contestând doar suma de S lei (S lei, cheltuieli cu amortizarea +S lei, venituri estimate -S lei, pierderea fiscală declarată -S lei, rezerve legale deductibile=S lei x 16%=S lei).

Impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit în baza următoarelor prevederi legale: pct.8 alin.(7) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, art.7 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2014 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, art.11 alin.(1) și (4), art.19 alin.(1), art. 25 alin.(3), art.26 alin.(1) și art.28 alin.(2) și (12) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, art.6 alin.(2) și art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1), art.22 alin.(1) lit.i) și art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.1 alin.(1) și (6) și art.10 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.1 și 2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită astfel:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2014-30.06.2014 petenta declară în deconturile de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înregistrată în balanțele de verificare cu suma de 17 lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna octombrie 2015, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S lei**.

În luna decembrie 2015, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mare decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna ianuarie 2016 petenta declară în decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înregistrată în balanțele de verificare cu suma de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna februarie 2016 petenta declară în decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înregistrată în balanța de verificare cu suma de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna august 2016, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mare decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S lei**.

În luna septembrie 2016 petenta declară în decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înregistrată în balanța de verificare cu suma de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna octombrie 2016 petenta declară în decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înregistrată în balanța de verificare cu suma de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna noiembrie 2016, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mare decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S lei**.

În luna decembrie 2016, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mare decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S lei**.

În luna iulie 2017 petenta declară în decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înregistrată în balanța de verificare cu suma de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna octombrie 2017, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mare decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S lei**.

În luna noiembrie 2017, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S leu**.

În luna decembrie 2017 petenta declară în decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înregistrată în balanța de verificare cu suma de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna ianuarie 2018 petenta declară în decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică decât cea înregistrată în balanța de verificare cu suma de S lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

În luna februarie 2018, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mare decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S lei**.

În luna martie 2018, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S lei**.

În luna august 2018, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S leu**.

În luna septembrie 2018, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de **S leu**.

În luna decembrie 2018, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mare decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de S lei și o taxă pe valoarea adăugată deductibilă mai mică cu S lei decât cea înregistrată în evidența contabilă. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **-S lei** pentru această perioadă.

Pentru întreaga perioadă verificată, 01.01.2014-31.12.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **S lei** (-17 lei +S lei -S lei -S lei -S lei +S lei -S lei -S lei +S lei +S lei -S lei +S lei + S leu -S lei -S lei +S lei +S lei + S leu + S leu - S lei).

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită suplimentar în baza următoarelor prevederi legale: art.94 alin.(2) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.137 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.113 alin.(2) lit.j) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art.291 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din aceste sume petenta contestă doar taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a stabilit în sarcina **Societatea XS.A. X** obligația de plată a sumei totale de S lei, din aceasta societatea contestând doar suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, respectiv S lei, au fost stabilite astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2016-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2018-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2019-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2015-01.01.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 01.01.2016-22.03.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 22.03.2016-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2017-13.02.2020.

Dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, respectiv S lei, au fost stabilite astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.04.2018-25.01.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 25.11.2015-25.01.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.01.2019-13.02.2020.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a stabilit în sarcina **Societatea X S.A. X** obligația de plată a sumei totale de **S** lei, sumă contestată de petentă, reprezentând:

-S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă de S au fost stabilite astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2018-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2019-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2017-13.02.2020.

Penalitățile de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S au fost stabilite astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.04.2018-25.01.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.01.2019-13.02.2020.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

A.Referitor la impozitul pe profit, organul de soluționare a contestației reține că acesta a fost stabilit astfel: venituri estimate, în sumă de **S lei**, la care se adaugă cheltuielile cu amortizarea stabilite ca nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală în sumă totală de **S lei** (cheltuieli cu amortizarea lucrărilor de modernizare și reparații făcute la spațiul închiriat, în sumă de S lei + cheltuieli cu amortizarea unei clădiri care nu mai este utilizată din anul 2017, în sumă de S lei), cheltuieli nedeductibile fiscal nedeclarate de petentă în anii 2016 și 2018, în sumă totală de **S lei (S lei + S lei)**, și din care se scad: pierderea fiscală aferentă anilor 2016, 2017 și 2018 în sumă totală de **S lei** și rezervele legale deductibile în sumă totală de **S lei**, aferente anilor 2014 și 2015= $S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$, din aceasta petenta contestând doar suma de S lei (S lei, cheltuieli cu amortizarea +S lei, venituri estimate -S lei, pierderea fiscală declarată -S lei, rezerve legale deductibile= $S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

Având în vedere faptul că impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit prin considerarea ca fiind nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de S lei, prin estimarea veniturilor în sumă de S lei, prin considerarea ca fiind deductibile a rezervelor legale în sumă de S lei și având în vedere pierderea fiscală declarată de petentă în sumă de S lei, precum și de faptul că petenta contestă doar cheltuielile cu amortizarea investiției în sumă de S lei, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală și veniturile estimate în sumă de S lei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța strict pe aceste sume, motiv pentru care va considera că obiectul contestației îl constituie impozitul pe profit în sumă de S lei, astfel că va soluționa contestația în ceea ce privește impozitul pe profit astfel: pentru suma de S lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea în sumă de S lei și pentru suma de S lei reprezentând impozit pe profit stabilit prin luarea în considerare a veniturilor estimate în sumă de S lei din care se scad: pierderea fiscală în sumă de S lei și rezerva legală deductibilă în sumă de S lei ($S \text{ lei} - S \text{ lei} - S \text{ lei} = S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

1. Cauza supusă soluționării este dacă Societatea X S.A. X datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu amortizarea în sumă de S lei, considerate nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care urmare a solicitării organului de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal de constatare la fața locului nr.X din care rezultă că valoarea investiției stabilită de petentă este corectă și că

cheltuielile cu amortizarea acesteia sunt de asemenea corecte, fiind deductibile fiscal

În fapt, societatea își desfășoară activitatea într-un spațiu închiriat de la S.C. X S.R.L. (persoană afiliată), în baza Contractului nr. X. Ulterior s-au încheiat acte adiționale, ultimul fiind înregistrat cu nr. X, cu termen de valabilitate 31/12/2021 (Xmp).

Asupra acestui spațiu de producție s-au efectuat lucrări de modernizare/reparații, pentru care societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală procese verbale de recepție în sumă de S lei.

Din analiza contului 212 "Construcții" rezultă că investiția realizată este în sumă de S lei, pentru care societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă de S lei (perioada 2014 – 2018).

Organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile cu amortizarea, folosind aceeași durată de amortizare pe care a utilizat-o societatea, valoarea de inventar fiind cea rezultată din procesele verbale de recepție coroborate cu sumele înregistrate în contul contabil 212 "Construcții".

Cheltuielile cu amortizarea, recalculate de organele de inspecție fiscală sunt în sumă de S lei, diferența dintre amortizarea înregistrată în evidența contabilă și cea calculată de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de S lei, aceste cheltuieli fiind considerate nedeductibile fiscal deoarece au fost înregistrate fără a avea la bază un document justificativ.

În drept, art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

(...)

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;

(...)

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară; (...)

(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

(...)

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

(...)

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;”.

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.28 alin.(3) lit.a), alin.(5), alin.(6) și alin.(12) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.28- (3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;

(...)

(5) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;(…)

(6) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

(...)

(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

(...)

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz; în cazul investițiilor efectuate la mijloace fixe utilizate în asocieri fără personalitate juridică de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz, urmând să se aplice prevederile [art. 34;](#)”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea și că amortizarea fiscală se calculează pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe de către societatea care efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

-societatea își desfășoară activitatea într-un spațiu închiriat de la S.C. X S.R.L. (persoană afiliată), în baza Contractului nr. X/14.12.2007. Ulterior s-au încheiat acte adiționale, ultimul fiind înregistrat cu nr. X/10.12.2016, cu termen de valabilitate 31/12/2021 (18m,m .923 mp);

-asupra acestui spațiu de producție petenta a efectuat lucrări de modernizare/reparații, pentru care a prezentat organelor de inspecție fiscală procese verbale de recepție în sumă de S lei;

-din analiza contului 212 "Construcții" rezultă că investiția realizată este în sumă de S lei, pentru care societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă de S lei (perioada 2014 – 2018);

-organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile cu amortizarea, folosind aceeași durată de amortizare pe care a utilizat-o societatea, valoarea de inventar fiind cea rezultată din procesele verbale de recepție coroborate cu sumele înregistrate în contul contabil 212 "Construcții";

-cheltuielile cu amortizarea, recalulate de organele de inspecție fiscală sunt în sumă de S lei, diferența dintre amortizarea înregistrată în evidența contabilă și cea calculată de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de S lei, aceste cheltuieli fiind considerate nedeductibile fiscal;

-petenta prezintă în susținerea contestației documente din care rezultă că valoarea investiției este în sumă de S lei.

Având în vedere aceste aspecte, prin adresa nr.X/13.05.2020, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală ca în conformitate cu prevederile pct. 9.10. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, să întocmească un proces verbal de cercetare la fața locului prin care să stabilească valoarea investiției înregistrată în contabilitate care are la bază documente justificative.

Prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, organele de inspecție fiscală ne transmit Procesul verbal nr.X și ne transmit următoarele:

"(...) În acest sens, urmare punerii la dispoziție a tuturor actelor referitoare la calculul amortizării privind investiția realizată (inclusiv anul 2013) și înregistrată ca mijloc fix, echipa de inspecție fiscală concluzionează că suma de S lei (v. anexa 7 din RIF-ul contestat) fiind deductibilă la calculul impozitului pe profit, se diminuează impozitul pe profit cu suma de S lei (S lei x16%) din decizia de impunere contestată."

Se reține faptul că prin Procesul verbal nr.X organele de inspecție fiscală au stabilit că asupra spațiului închiriat de la S.C. X S.R.L. petenta a efectuat lucrări de modernizare/reparații, pentru care a prezentat procese verbale de recepție în sumă de S lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au precizat în acest proces verbal următoarele:

"(...)Societatea a prezentat la control contracte, procese verbale de finalizare a lucrărilor în baza cărora s-au emis facturi de către prestatori, care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate și îndeplinesc condiția de documente justificative (v.documente anexate spre exemplificare).

Valoarea investiției defalcată pe fiecare furnizor:

- S.C. RECON S.A. =S lei;
 - S.C. C&A CONSULTING S.R.L.=S lei;
 - S.C. IZOBULDING S.R.L.=S lei;
 - S.C. VICTORIA UNIC S.R.L.=S lei;
 - S.C. CONTEX S.R.L.=S lei;
 - S.C. MONTAJ ELECTRIC S.R.L.=S lei;
 - regie proprie=S lei;
 - I.I. OBREJA=S lei;
 - S.C. CROIALY S.R.L.=S lei;
 - S.C. FORTUNA CONSTRUCT S.R.L.=S lei;
 - S.C. ELECTRIC COMPANY S.R.L.=S lei.
- (...)

Societatea a amortizat investițiile efectuate utilizând metoda amortizării liniare (5 ani), contractul de închiriere a spațiului de producție fiind încheiat în data de 14.12.2007 pe o perioadă de 5 ani și prelungit cu acte adiționale pe perioade de 5 ani, (...).”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu amortizarea investiției în sumă de S lei, valoarea investiției la mijlocul fix închiriat și amortizarea acesteia fiind corect stabilite de petentă, astfel că organul de soluționare a contestației va aplica prevederile art. 279 alin.(1) și alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, va admite contestația formulată și va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

2.Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei aferent veniturilor estimate obținute de la o persoană afiliată în anii 2016, 2017 și 2018, în sumă de S lei, ca urmare a analizării Dosarului prețurilor de transfer, din care a fost scăzută pierderea fiscală declarată de petentă în perioada 2016-2018 în sumă de S lei și rezervele legale deductibile în sumă de S lei (S lei -S lei -S lei=S lei x 16%=S lei), în condițiile în care pentru acești ani petenta nu a documentat faptul că a fost respectat principiul valorii de piață

În fapt, Societatea XS.A. X obține venituri din prestarea serviciilor (prelucrarea materialului clientului pentru obținerea încălțăminte) și vânzarea produselor de încălțăminte, exclusiv pentru femei, încălțăminte fiind din piele naturală.

În ceea ce privește înregistrarea veniturilor din vânzarea produselor finite, societatea facturează astfel: materialul prelucrat cu valoarea cu care s-a aprovizionat materialul și manopera aferentă prelucrării materialului.

Societatea prestează servicii pe materialul clientului, doar că atunci când materialul clientului prelucrat nu este transportat la client, fiind transportat la indicațiile clientului la o altă destinație, societatea înregistrează venituri din vânzarea produselor finite.

Principalul client este X din Italia (CUI: X), persoana afiliată. Aproximativ 99% din vânzarea evidențiată în contabilitatea societății este livrată către clientul X.

În cazul prestărilor de servicii, **Societatea XS.A. X** nu întocmește devize de lucrări, după caz postcalcul.

Deoarece organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează costuri mai mari decât cheltuielile înregistrate în evidența contabilă ce au la baza documente justificative, organele de inspecție fiscală au solicitat informații societății prin e-mail.

Din răspunsurile primite rezultă că societatea înregistrează servicii în curs de finalizare la o valoare prestabilită, nu întocmește un postcalcul pentru prestările de servicii facturate și nu reglează costul prestabilit la un cost efectiv. Astfel, societatea descarcă gestiunea de prestările de servicii facturate la un cost mai mare decât cel realizat (totalul cheltuielilor din bilanță este mai mic decât producția raportată).

Organele de inspecție fiscală au corelat aceste informații cu datele furnizate de dosarul prețurilor de transfer.

Pentru că datele prezentate sunt incorecte și incomplete (societatea înregistrează producție deși realizează prestări de servicii și declară la fel, înregistrează un cost mai mare decât are cheltuieli în bilanța de verificare, nivelul costului prestabilit al prestărilor de servicii este mai mare decât prestările de servicii facturate, prezintă în dosarul prețurilor de transfer că facturează prestările de servicii la nivelul prețului de piață, dar obține pierdere contabilă, livrările efectuate sunt către o persoană afiliată în procent de cca. 99%, înregistrează pierdere contabilă de S lei, dar aceasta pierdere nu are o sursă de finanțare), organele de inspecție fiscală au solicitat o serie de răspunsuri, prin Nota explicativă înregistrată la societate sub nr. X. Organele de inspecție fiscală nu au primit răspuns la întrebările adresate societății.

Așadar, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea denaturează rezultatul contabil din exploatare prin utilizarea contului 711 "Venituri din variația stocurilor".

Societatea nu are alte surse de finanțare decât sumele ce provin din încasarea sumelor facturate clienților, iar clientul de bază este X din Italia, persoană afiliată.

În urma analizei prețurilor de transfer din dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a inclus

toate informațiile specificate de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer și prezintă în dosar date insuficiente sau necorelate, fapt pentru care acestea au solicitat informații suplimentare prin adresa nr. R X.

În data de 29.10.2019, societatea completează dosarul prețurilor de transfer cu informații suplimentare aferente tranzacțiilor între afiliați, însă nu prezintă informații complete privind schimbarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer, în cazul prestării de servicii de procesare.

Având în vedere prezentarea de date incomplete în dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer. Estimarea s-a realizat numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilite respectă principiul valorii de piață, în speță prestări servicii de procesare, pentru perioada 2016-2018.

Din dosarul prețurilor de transfer, în speță prestări de servicii procesare, în anii 2016-2018, organele de inspecție fiscală nu au indentificat:

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

b) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate (afiliate/independente);

c) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului (comparat independent/afiliat);

d) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea (comparat independent/afiliat);

e) condițiile speciale de concurență.

În dosarul prețurilor de transfer, pentru prestări servicii procesare, pentru anii 2016-2018, petenta a prezentat aplicarea metodei comparării interne a prețurilor, prin prezentarea unui tabel cu prețurile unitare/minut, pentru operațiunile desfășurate, dar și pentru prețurile plătite de S.C. X S.A. în relația cu ale societăți terțe pentru operațiuni similare, în anii 2016-2018.

De exemplu, factura X/ ianuarie 2016 (Husana livrează către persoana afiliată din Italia) cuprinde: manopera aferentă art. A37011 - comenzii 56470 și materialul clientului, factura neavând anexat niciun deviz cu lucrări efectuate la art. A37011.

O altă factură, S.C.X S.R.L. (persoană juridică independentă) prestează servicii către S.C. X S.A., persoană juridică afiliată, cuprinde: croit fețe, captușeli, pregătit fețe, cusut captușeli, OP 77934/01 mod 37021, contract nr. X/28.01.2016.

S.C. X S.A. (contractor principal) emite pentru fiecare articol și comandă <bollettina terzisti> cu lucrările ce urmează a fi efectuate pe

materialul transmis la independent (subcontractor) pentru prelucrare. Același document este utilizat și de petentă (contractor principal) în relația cu persoane independente ce a subcontractat serviciile privind materialul trimis spre prelucrare din Italia în România. De asemenea, este anexat și un tabel cu costuri pentru fiecare operațiune ce trebuie efectuată pe materialul primit de la X în care trebuie să se încadreze atât **Societatea X S.A.** cât și S.C. X S.A. (principalii contractori), ce la rândul lor subcontractează aceste servicii altor persoane juridice și utilizate în analiza de comparabilitate.

Din aceste facturi organele de inspecție fiscală nu au putut identifica dacă manopera utilizată la obținerea unui produs într-o tranzacție cu un independent se regăsește și în cazul tranzacției cu o persoană afiliată.

Urmare aspectelor constatate, societatea aduce completări la dosarul prețurilor de transfer, astfel:

- manopera a fost împărțită în două mari tipuri de operațiuni: croire, coasere, respectiv talpuire;

- fiecare categorie de operațiune este la rândul ei compusă din mai multe suboperațiuni, ce pot varia de la un tip de încălțăminte la altul.

Aceste tipuri de operațiuni dacă ar fi fost menționate în devize de lucrări și anexate facturilor de livrare, ar fi fost un prim pas în compararea serviciilor de procesare.

De asemenea, în cazul analizei comparative, pe baza manoperei pe minut, calculată ca raport între prețul unitar pentru cusut și timpul de execuție, unde timpul de execuție este cel care influențează în mod direct manopera pe minut, organele de inspecție fiscală au solicitat documente care să ateste realitatea acestor date. Nu s-au prezentat aceste informații solicitate.

Din datele contabile a rezultat un cost mai mare decât tariful obținut pe prestările de servicii facturate. Așadar, costul serviciilor prestate pe materialul clientului de către persoanele afiliate din România sunt stabilite de persoana afiliată din Italia.

Contractorii principali au subcontractat la alte persoane juridice din România o parte din servicii procesare.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru stabilirea valorii de piață, în cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, ar fi trebuit să se utilizeze prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate, dacă se utilizează metoda comparării prețurilor.

Având în vedere prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer (pentru prestări servicii procesare, anii 2016-2018, cu privire la: prețul de vânzare pentru serviciile identice sau similare, vândute în cantități asemănătoare sau diferite, funcțiile îndeplinite de persoane independente în tranzacțiile respective, condițiile pieței pe care serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente,

activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate, modalitatea de plată, etc.), organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cuantumului prețurilor de transfer.

Estimarea s-a realizat numai pentru tranzacțiile derulate cu persoane afiliate pentru care dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat incomplet, nefiind astfel documentat faptul prin care cuantumul prețurilor de transfer stabilit respectă principiul valorii de piață, în speță prestări servicii de procesare, pentru anii 2016 – 2018.

Ca urmare a operațiunii de estimare se ajustează suma veniturilor aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

În dosarul prețurilor de transfer, cu completările ulterioare, reprezentantul petentei explică de ce nu a aplicat metoda comparării prețurilor pe întreaga perioadă analizată, însă explicația dată nu este relevantă (că nu mai are acces la programul informatic de gestiune, că a prezentat informații contabile în format electronic organelor de inspecție fiscală, la solicitarea acestora).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că metodele și indicatorii utilizați în analiză trebuie să indice de ce societatea înregistrează profit contabil pe o perioadă de doi ani (2014 și 2015) și apoi înregistrează pierdere contabilă pe o altă perioadă de trei ani, în aceleași condiții de lucru.

Organele de inspecție fiscală au estimat prețurilor de transfer privind prestările de servicii procesare, pentru perioada 2016-2018, pentru tranzacțiile derulate de **Societatea X S.A. X** cu persoanele afiliate în baza datelor accesate din aplicațiile ORBIS (baza de date creata de Biroul Van Dijk).

În stabilirea eșantionului de societăți independente s-au parcurs următoarele etape (criterii de cautare):

1. Companii active

S-a aplicat acest criteriu în scopul de a exclude companiile inactive sau latente, care nu realizează sau au foarte puține activități de rutină, deoarece aceste societăți nu sunt relevante pentru analiză.

2. Aria geografică

Pasul doi în efectuarea căutării a constat în specificarea ariei geografice relevante (România, RO) în căutarea datelor comparabile. Au fost obținute 15 societăți din care au fost eliminate 13 societăți care nu prezentau informații cu date publice și 2 societăți cu cifra de afaceri necomparabilă

Deoarece pe piața din România nu s-au identificat societăți independente comparabile, pentru a putea calcula un interval intercuartilar, s-a extins căutarea și pe teritoriul Uniunii Europene.

Au fost identificate companiile care își desfășoară activitatea în condiții de piață comparabile cu acelea în care au loc tranzacțiile petentei, în număr de 345.

3. Clasificarea economică

Primul pas în strategia de căutare a constat în folosirea sistemului de clasificare a activităților economice NACE Rev 2 (Nomenclature generale des activités économiques dans les Communautés Européennes). Acest pas presupune găsirea acelor coduri NACE Rev 2 care au permis identificarea companiilor ce realizează activități similare cu cele furnizate **Societatea X S.A. X**.

Astfel, a fost identificat următorul cod CAEN : NACE Rev. 2 (Primary codes only): 1520 – Manufacture of footwear.

4. Independența

Pentru a obține totuși o bază de analiză relevantă și a avea un set mai mare de societăți potențial comparabile pe piața românească, organele de inspecție fiscală au considerat și societățile care nu dispuneau de informații în ORBIS cu privire la dețineri.

5. Caracteristicile filialei

Organele de inspecție fiscală au eliminat firmele care sunt deținute (direct sau indirect) sau care dețin filiale în proporție mai mare sau egală cu 25%, păstrând însă în analiză companiile care au în acționariat persoane fizice sau angajați cu o deținere mai mare de 25%. În plus, au eliminat societățile care au raportat situații financiare consolidate.

6. Categoria societății

Au fost selectate companiile medii (medium sized companies), deoarece **Societatea X S.A. X** este contribuabil mijlociu în baza de date ANAF, în funcție de cifra de afaceri a societății analizate.

7. Situații financiare consolidate

În vederea îmbunătățirii gradului de siguranță cu privire la situația de independență și pentru a fi selectate societățile care au prezentate în baza de date Orbis doar situații financiare neconsolidate, având în vedere că situațiile financiare consolidate presupun existența a cel puțin două societăți care să fie afiliate, organele de inspecție fiscală au efectuat selecția cu opțiunea „U1 (companies with unconsolidated accounts only)”.

8. Anii cu date existente:

Au fost selectate societățile pentru care există date în perioada 2016-2018.

9. Indicatorii economici: rezultatul din exploatare (RE), venituri din exploatare (VE)

Pentru asigurarea comparabilității, selecția companiilor din eșantion s-a efectuat având în vedere indicatorii financiari (VE, RE) ai petentei în cei trei ani verificați. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit ca interval de comparabilitate să nu cuprindă indicatorii financiari menționați mai sus ce au valori înregistrate mult peste sau sub 50% din valorile înregistrate sau declarate de **Societatea X S.A. X**.

După aplicarea criteriilor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au aplicat rezultatelor obținute o serie de criterii

suplimentare, calitative și cantitative, rămânând un număr de 12 companii acceptate.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pentru prestări servicii de procesare, în anii 2016-2018, organele de inspecție fiscală au folosit metoda marjei nete, ținând seama și de cele afirmate de societate în dosarul prețurilor de transfer cu privire la utilizarea metodei marje nete în prestările de servicii procesare, pentru anii 2014-2015, între persoanele afiliate.

Pe baza informațiilor financiare ale celor 12 companii acceptate, exportate din baza de date Orbis, organele de inspecție fiscală au calculat indicatorul financiar, în funcție de tipul activității desfășurate și de disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză.

Astfel, indicatorul financiar selectat de către organele de inspecție fiscală este rata rentabilității costurilor totale (RRTC), deoarece acestea au constatat că respectivul indicator măsoară relația dintre profit și costuri. Cum petenta este prestator de servicii de producție pe baza de comandă, profitul obținut de aceasta de pe urma tranzacțiilor este influențat de costurile sale, fapt care este reflectat și în metodologia sa internă de stabilire a prețului, deci indicatorul financiar menționat joacă un rol esențial în generarea profiturilor.

Referitor la metoda utilizată în analiza de comparabilitate – metoda comparării prețurilor, prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer, pentru prestări servicii procesare, anii 2016 – 2017, organele de inspecție fiscală precizează că nu au fost identificate elemente importante în stabilirea prețurilor de transfer, cum ar fi:

- la întocmirea facturilor se utilizează codificări după articole și comenzi (o comandă cuprinde mai multe articole și mai multe facturi), facturile nu au deize cu lucrările ce au fost facturate, iar compararea este una imposibilă (ținând cont și de particularitățile materialului prelucrat, activelor utilizate, iar unii independenți utilizează chiar spații de producție și utilaje închiriate de la contractorul principal);

- prețurile utilizate de **Societatea X S.A. X** în tranzacțiile cu persoane independente, în cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate;

- diferențele determinate de particularitățile serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

- funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective. La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție trebuie avut în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite;

-metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile folosind metoda marjei nete și indicatorul financiar rata rentabilității costurilor totale.

Calculul ratei de rentabilitate a costurilor totale (RRTC) pentru fiecare an în parte a fost efectuat după formula: $RRTC = RE/(VE - RE)$, unde:

RE = Rezultatul din exploatare – Operating P/L [=EBIT];

VE = Venit din exploatare – Operating revenue

Indicatorul financiar RRTC recalculat al societății rezultat din activitatea de prestări servicii de procesare, pentru fiecare an în parte, este:

-în anul 2016, indicatorul RRTC este de -4.72%;

-în anul 2017, indicatorul RRTC este de -3.86%;

-în anul 2018, indicatorul RRTC este de -3.16%.

Pe baza rezultatelor obținute, organele de inspecție fiscală au calculat intervalul intercuartilar al indicatorului financiar RRTC și au stabilit un interval de comparabilitate generală pe baza funcției QUARTILE din Excel.

Așadar, organele de inspecție fiscală au stabilit că **Societatea X S.A. X** a înregistrat în anii 2016, 2017 și 2018 niveluri de rentabilitate în afară intervalului de comparabilitate stabilit prin interogarea bazei de date ORBIS, ceea ce a dus la raportarea unei baze impozabile mai mici.

Pentru acești ani, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile din activitatea de prestări servicii de procesare în sumă de **S lei**.

În drept, art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.19- (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

(...)

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

Potrivit art.11 alin.(4) din același act normativ:

“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în

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

- a) metoda comparării prețurilor;**
- b) metoda cost plus;**
- c) metoda prețului de revânzare;**
- d) metoda marjei nete;**
- e) metoda împărțirii profitului;**

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

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

Conform prevederilor pct.5 alin.(1)-(9) din Hotărârea Guvernului nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) metoda comparării prețurilor, care se bazează pe compararea prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la compararea internă a prețurilor

utilizate de persoana juridică vizată în tranzacțiile cu persoane independente sau la compararea externă a prețurilor utilizate în tranzacții convenite între persoane independente. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate;

b) metoda cost plus, care se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de produse, mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costuri. În cazul în care produsele, mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Profitul care majorează costurile furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la marja de profit utilizată de un furnizor independent în tranzacții comparabile;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de distribuție, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț este redus cu o marjă brută corespunzătoare, denumită marja prețului de revânzare, reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului își acoperă cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate, luând în considerare activele utilizate și riscul asumat, și să realizeze un profit corespunzător. În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între persoane afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului. Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o

persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile. La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

(i) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb valutar și inflația;

(ii) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

(iii) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

Metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care persoana care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile sunt nesemnificativ prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată;

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

e) metoda împărțirii profitului presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau a mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente. Aceasta se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente, astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau mai multor tranzacții de către fiecare persoană. Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți;

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

(2) În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

(3) La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

(6) În aplicarea metodelor se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul. În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă părți terțe independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare.

(7) În aplicarea metodelor se iau în considerare aranjamente financiare speciale, cum sunt: condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită. De asemenea, în cazul furnizării de către client de materiale sau de servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

(8) La aplicarea metodelor nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

(9) Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost plus".

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile 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 afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici.

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.

Totodată, așa cum prevede art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele precum și "*orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*"

Mai mult, conform prevederilor art.1.3 Cap.1 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer (versiunea publicată în anul 2010) reținem :

"Atunci când transferul prin prețuri nu reflectă forțele pieței prin principiul lungimii de braț, obligațiile fiscale ale companiilor afiliate și veniturile fiscale ale țării gazdă ar putea fi distorsionate...." precum și că :

"... profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate după cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni și pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de braț..."

Conform prevederilor art.9, alin.1 din Convenția Model a OECD se enunță principiul lungimii de braț potrivit căruia:

"(atunci când) condițiile create sau impuse între două companii (afiliate) în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință";

În art.1.66, Cap.1, Subcap. D2 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se menționează că:

"Articolul 9 va permite deci o ajustare a condițiilor, pentru a reflecta condițiile la care ar fi ajuns părțile dacă tranzacția ar fi fost

structurată în conformitate cu realitățile economice și comerciale ale părților ce operează la lungime de braț.”

În art.1.33, Cap.1 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se menționează că: *”Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile ce au loc între companii independente...”*

Totodată, potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

“1. Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespondentă într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu accepta să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dublă impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

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

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

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

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

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

acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”.

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus, prin Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost prevăzute metodele de estimare a prețului de piață al unor astfel de tranzacții printre acestea regăsindu-se și metoda marjei nete prezentată de organele de inspecție fiscală.

Se reține că selectarea unei anumite metode depinde totodată de completitudinea și acuratețea informațiilor disponibile precum și de scopul utilizării metodei în cauză, respectiv pentru planificare fiscală, documentație sau în vederea justificării valorii de piață a tranzacțiilor deja efectuate.

De asemenea, pot exista situații în care este indicată utilizarea mai multor metode pentru a determina sau testa valoarea de piață a prețurilor de transfer practicate.

Mai mult, în alegerea unei anumite metode, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate trebuie să ia în considerare prevederile legislației domestice referitoare la ierarhizarea metodelor precum și indicațiile specifice referitoare la aplicabilitatea anumitor metode în cazul anumitor tipuri de tranzacții.

Totodată alegerea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se bazează pe identificarea acelei metode care, în circumstanțele tranzacției analizate, oferă cea mai potrivită măsură sau cea mai bună estimare a unei valori de piață.

Având în vedere aspectele menționate se reține că organele de inspecție fiscală au constatat distorsiuni care au efecte fiscale, fapt ce le-a îndreptățit să procedeze la efectuarea unor instrumentări și analize, să constate dacă tranzacțiile s-au efectuat în condițiile determinate de forțele pieței reconsiderând astfel metoda folosită de societate în Dosarul prețurilor de transfer.

Se reține faptul că metoda marjei tranzacționale nete compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, prin prisma funcțiilor îndeplinite, a riscurilor asumate și materializate și a activelor efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili. Indicatorii de profit arată relația dintre profiturile obținute în raport cu costurile și resursele utilizate. Alegerea indicatorului se face în funcție de specificul activității părții testate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză.

În ceea ce privește susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să aplice metoda marjei nete, ci metoda comparării prețurilor, se reține faptul că în anii 2014 și 2015 societatea a folosit metoda marjei nete, explicând avantajele acestei metode care permite compararea unor marje nete, marje care sunt mai tolerante față de

diferențele generate de profilul funcțional al entităților și al structurilor diferite de cost (în această perioadă societatea obține profit contabil), pentru ca ulterior, în anii 2016, 2017 și 2018, când obține pierdere contabilă să schimbe metoda în analiza comparativă, respectiv să utilizeze metoda comparării prețurilor, deși condițiile de lucru și de piață erau aceleași.

Referitor la susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au analizat articolele comparate, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS X, organele de inspecție fiscală au efectuat această analiză.

În ceea ce privește motivațiile petentei referitoare la pierderile operaționale, nici acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece nu există nicio logică pentru care o societate obține pierdere din activitatea de exploatare, în situația livrărilor în cadrul grupului de afiliați în procent de 98%, în condițiile în care, așa cum susține petenta, prețurile sunt în intervalul de piață. Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petenta are cheltuieli (inclusiv rulajul debitor al contului 711 "Variația stocurilor") mai mari decât veniturile înregistrate (inclusiv rulajul creditor al contului 711 "Variația stocurilor") cu suma de S lei.

Referitor la susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală au avut în vedere cheltuieli și venituri care nu se regăsesc în situațiile financiare ale societății, motivul și modalitatea pentru care acestea au fost recalculat nefiind justificate, că eronat organele de inspecție fiscală s-au raportat la rulajele contului 711 "Variația stocurilor", în loc să-și întemeieze analiza pe valorile înregistrate în conturile de cheltuieli operaționale raportate de aceasta în bilanț și în care au fost reflectate costurile aferente activității desfășurate, cheltuieli pe care se întemeiază însăși analiza de profitabilitate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală nu au identificat diferențe între veniturile și cheltuielile din situațiile financiare și cele înregistrate în balanțele de verificare, profitul/pierderea operațională pentru fiecare an în parte fiind determinat ca diferență dintre venituri plus rulajul creditor la contului 711 "Variația stocurilor" și cheltuieli plus rulajul debitor al contului 711 "Variația stocurilor".

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.7 alin.(1) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, și anume:

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

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

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor înregistrate din tranzacțiile cu persoane afiliate în anii 2016, 2017 și 2018 cu suma de S lei, ca urmare a analizării Dosarului prețurilor de transfer, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X S.A. X** pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

B.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, organul de soluționare a contestației reține că aceasta se compune din: -S lei +S lei -S lei -S lei -S lei +S lei -S lei -S lei +S lei +S lei -S lei +S lei + S leu -S lei -S lei +S lei +S lei + S leu + S leu -S lei.

Având în vedere faptul că suma contestată de societate de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată, a fost diminuată cu suma de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru care s-a acordat dreptul de deducere, prin decizia de impunere contestată fiind stabilită suplimentar numai suma de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași se va investi cu soluționarea contestației pentru această sumă.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilită ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată pentru care s-a acordat dreptul de deducere în sumă de S lei, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei fiind stabilită ca urmare a faptului că luna martie 2018 petenta a declarat o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de S lei, în condițiile în care prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice

Botoșani sub nr.X, organele de inspecție fiscală ne comunică că această sumă a fost stabilită eronat.

În fapt, inspecția fiscală efectuată la petentă a avut ca obiectiv soluționarea cu control ulterior a mai multor deconturi cu opțiune de rambursare din perioada 01.07.2014-31.12.2018.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2018, petenta declară prin decontul de TVA o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența contabilă cu suma de S lei.

În drept, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.591/2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" prevede în ANEXA 2-INSTRUCȚIUNI de completare a formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" următoarele:

“Rândul 1 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări*), privind baza de impozitare pentru livrările intracomunitare de bunuri, scutite conform [art. 294](#) alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal, și pentru livrările intracomunitare de bunuri cu cod T, efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare de cumpărătorul revânzător, prevăzute la [art. 276](#) alin. (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare**), inclusiv sumele din facturile pentru încasări de avansuri parțiale pentru livrările intracomunitare de bunuri scutite. Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform [art. 282](#) alin. (9) din Codul fiscal.

Rândul 2 - se înscriu regularizările ulterioare datorate unor evenimente care determină modificarea datelor declarate la rd. 1 din decont în altă perioadă, precum: modificarea prețului generată de alte situații decât cele prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal, nedeclararea din eroare a livrării intracomunitare în perioada în care intervine exigibilitatea etc.

Rândul 3 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări*), privind baza de impozitare pentru livrările de bunuri/prestările de servicii care nu sunt impozabile în România pentru că nu au locul livrării/prestării stabilit, conform [art. 275](#) și [278](#) din Codul fiscal, în România, precum și pentru livrările intracomunitare de bunuri, scutite conform [art. 294](#) alin. (2) lit. b) și c) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare**), inclusiv sumele din facturile pentru încasări de avansuri parțiale pentru aceste livrări intracomunitare de bunuri, scutite. Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform [art. 282](#) alin. (9) din Codul fiscal, precum și orice

alte regularizări ulterioare, cu excepția celor referitoare la serviciile intracomunitare care se înscriu la rândul 4.

Rândul 3.1 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări*), privind baza de impozitare pentru serviciile pentru care se aplică prevederile [art. 278](#) alin. (2) din Codul fiscal, altele decât cele scutite de TVA în statul membru în care acestea sunt impozabile, prestate către persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Uniunea Europeană, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare, precum și ajustările bazei de impozitare prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform [art. 282](#) alin. (9) din Codul fiscal.

Rândul 4 - se înscriu regularizările ulterioare datorate unor evenimente care determină modificarea datelor declarate la rd. 3.1 din decont în altă perioadă, precum: modificarea prețului generată de alte situații decât cele prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal, nedeclararea din eroare a operațiunilor respective în perioada în care intervine exigibilitatea etc.

Rândul 5 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de cumpărări*), privind baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile în România, precum și baza de impozitare pentru achizițiile de bunuri efectuate de către beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triumphiulare, pentru care acesta este obligat la plata taxei conform [art. 307](#) alin. (4) din Codul fiscal, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare), inclusiv sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale pentru achiziții intracomunitare de bunuri. Se înscriu și ajustările bazei de impozitare prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform [art. 282](#) alin. (9) din Codul fiscal.**

Rândul 6 - se înscriu achizițiile intracomunitare de bunuri a căror exigibilitate a intervenit în altă perioadă, dar respectiva achiziție nu a fost declarată, regularizările privind achizițiile intracomunitare declarate în perioade anterioare și datorate unor evenimente care determină modificarea datelor declarate inițial, precum: (...)

Rândul 7 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de cumpărări*), privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri și servicii pentru care beneficiarul din România este persoană obligată la plata TVA conform [art. 307](#) alin. (2) - (6) și pentru importurile de bunuri cărora le sunt aplicabile prevederile [art. 326](#) alin. (4) și (5) din Codul fiscal, a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare. Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform [art. 282](#) alin. (9) din Codul fiscal, precum și orice alte regularizări ulterioare cu

excepția celor referitoare la serviciile intracomunitare care se înscriu la rândul 8.

Rândul 7.1 - se înscriu informațiile preluate din jurnalul de cumpărări*), privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul din România este persoană obligată la plata TVA conform [art. 307](#) alin. (2) din Codul fiscal, precum și ajustările bazei de impozitare prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, conform [art. 282](#) alin. (9) din Codul fiscal.

Rândul 8 - se înscriu regularizările ulterioare datorate unor evenimente care determină modificarea datelor declarate la rd. 7.1 din decont în altă perioadă, precum: modificarea prețului generată de alte situații decât cele prevăzute la [art. 287](#) din Codul fiscal, nedeclararea din eroare a operațiunilor respective în perioada în care intervine exigibilitatea etc.

(...)

Rândul 18 - se înscriu aceleași informații declarate la rd. 5.

Rândul 18.1 - se înscriu aceleași informații declarate la rd.

5.1.

Rândul 19 - se înscriu aceleași informații declarate la rd. 6.

Rândul 20 - se înscriu aceleași informații declarate la rd. 7.

Rândul 20.1 - se înscriu aceleași informații declarate la rd.

7.1.

Rândul 21 - se înscriu aceleași informații declarate la rd. 8.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-petenta a înregistrat în luna martie 2018, în evidența contabilă (balanța de verificare), o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei, aceeași sumă fiind declarată și prin decontul de TVA aferent lunii respective;

-petenta a înregistrat în luna martie 2018, în evidența contabilă (balanța de verificare), o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, taxa pe valoarea adăugată colectată declarată prin decontul de TVA aferent acestei luni fiind în sumă de S lei.

Așadar, între taxa pe valoarea adăugată colectată înregistrată în evidența contabilă și cea declarată de petentă în decontul de TVA este o diferență în sumă de S lei.

Prin contestația formulată, petenta susține următoarele:

-societatea utilizează pentru evidența taxei pe valoarea adăugată în balanța de verificare analitică două sub-analitice distincte pentru TVA deductibilă, respectiv colectat:

- 4426.01-TVA deductibilă aferentă operațiunilor interne;
- 4426.03-TVA deductibilă aferentă achizițiilor intracomunitare efectuate pentru care societatea este obligată la plata TVA prin mecanismul taxării inverse;
- 4427.01-TVA colectată aferentă operațiunilor interne;

- 4427.02-TVA aferent achizițiilor intracomunitare realizate de societate pentru care se aplică mecanismul taxării inverse (acest cont este corespondentul contului 4426.03);

-în luna ianuarie 2018, societatea a evidențiat în jurnale și în decont următoarele operațiuni:

- TVA aferent achizițiilor intracomunitare realizate, în sumă de S lei, prin mecanismul taxării inverse (4426.03=4427.02, evidențiat atât ca TVA deductibil, cât și ca TVA colectat);
- TVA deductibil aferent achizițiilor interne, în sumă de S lei, impactând contul 4426.01;
- TVA colectat aferent operațiunilor interne derulate, în sumă de S lei, evidențiat în contul 4427.01;

-la sfârșit de lună, la închiderea conturilor de TVA aferente operațiunilor intracomunitare, în loc să se efectueze înregistrarea 4427.02=4426.03 cu suma de S lei, petenta a înregistrat eronat închiderea prin articolul contabil 4427.01=4426.03, cu suma de S lei, cele două subanalitice rămânând cu sold creditor pozitiv, respectiv sold creditor negativ, de valoare egală;

-pentru a corecta închiderea eronată a conturilor de TVA din luna ianuarie, în luna martie 2018 societatea a făcut următoarele corecții:

- 4427.02=4427.01, cu suma de S lei, prin corecția înregistrată denaturându-se rulajul creditor al contului 4427.01;
- operațiunile curente ale lunii martie 2018 au fost înregistrate corect și reflectate în jurnalul aferent lunii martie. Astfel, pentru vânzările interne, petenta a colectat și evidențiat în jurnalul de vânzări și în decont suma de S lei;
- corecția realizată în luna martie 2018 a denaturat rulajul contului 4427 "TVA colectată" cu suma de S lei, nefiind o taxă pe valoarea adăugată nedeclarată, așa cum susțin organele de inspecție fiscală.

Având în vedere susținerile petentei, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr.X, a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală să-i comunice dacă petenta a efectuat înregistrările menționate în contestație (înregistrări în luna ianuarie 2018 și corecție în luna martie 2018), dacă respectivele înregistrări sunt corecte și au avut la bază documente justificative și dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea diferenței de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei respectivele înregistrări.

Prin adresa nr.X/283/15.06.2020, organele de inspecție fiscală ne comunică următoarele:

"S.C. X S.A. a efectuat următoarele înregistrări contabile în ianuarie 2018 (v. extrasul din Registrul Jurnal cu explicațiile aferente):

4426.01=401 cu suma de S lei;

4426.03=4427.02 cu suma de S lei

4426.01=4428 cu suma de S lei;

4426.01=542.4482 cu suma de S lei

411=4427.01 cu suma de S lei

4282=4427.01 cu suma de S lei;

În luna martie 2018, societatea înregistrează următoarele articole contabile:

4426.01=401 cu suma de S lei

4426.01=404 cu suma de S lei

4426.03=4427.02 cu suma de S lei

4426.01=4428 cu suma de S lei

4482.TS= 4427.01 cu suma de S lei

4427.02=4427.01 cu suma de S lei;

-toate înregistrările menționate mai sus au avut documente justificative, cu excepția ultimei înregistrări 4427.02=4427.01 cu suma de S lei.

Pentru această înregistrare nu s-au primit informații suplimentare, în timpul inspecției fiscale.

(...)

Organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei ca diferență între TVA colectată înregistrată în bilanța de verificare aferentă lunii martie și TVA colectată prin decontul de TVA aferent aceleiași luni.

Urmare a faptului că societatea înregistrează suma de S lei pe debitul contului 4427 "TVA colectată" cât și pe creditul contului 4427 "TVA colectată", echipa de inspecție fiscală concluzionează că suma de S lei (v. anexa 19 din RIF-ul contestat) trebuie să diminueze TVA de plată din decizia de impunere contestată."

Având în vedere faptul că în luna martie 2018, petenta a înregistrat suma de S lei atât pe debitul contului 4427 "TVA colectată", cât și pe creditul contului 4427 "TVA colectată", denaturând prin majorare rulajul acestui cont, precum și de faptul că organele de inspecție fiscală, la stabilirea diferenței în sumă de S lei, au luat în calcul rulajul contului 4427 "TVA colectată" din luna martie 2018, rezultă că în mod eronat acestea au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, astfel că organul de soluționare a contestației va aplica prevederile art. 279 alin.(1) și alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, va admite contestația formulată și va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, ca diferență între S lei și S lei.

C.Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța asupra sumei totale de S lei, reprezentând: S lei dobânzi aferente impozitului pe profit, S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit și S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile prin prezenta decizie s-a admis contestația pentru impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de S lei, debite asupra cărora au fost calculate accesoriile contestate

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a stabilit în sarcina **Societatea X S.A. X** obligația de plată a sumei totale de S lei, din aceasta societatea contestând doar suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Dobânzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, respectiv S lei, au fost stabilite astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2016-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2018-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2019-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2015-01.01.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 01.01.2016-22.03.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 22.03.2016-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2017-13.02.2020.

Dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, respectiv 5 lei, au fost stabilite astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.04.2018-25.01.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente perioadei 25.11.2015-25.01.2016;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate dobânzi în sumă de S lei aferente perioadei 25.01.2019-13.02.2020.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a stabilit în sarcina **Societatea X S.A. X** obligația de plată a sumei totale de **S** lei, reprezentând:

-S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă de S au fost stabilite astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2018-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2019-13.02.2020;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.03.2017-13.02.2020.

Penalitățile de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S au fost stabilite astfel:

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.04.2018-25.01.2019;

-asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de S lei aferente perioadei 25.01.2019-13.02.2020.

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

“Art. 119-(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 120-(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(1) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

“Art. 120¹-(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Începând cu data de 01.01.2016 speței îi sunt aplicabile prevederile art.173, art.174 și art.181 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art. 173-Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(...)

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

“Art. 174- Dobânzi

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

„Art.181- (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsura accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective, iar penalitățile de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de S lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar prin Deciziile de impunere nr. F-VS X reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, iar întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente debitelor contestate și având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare s-a admis contestația pentru impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de S lei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului acestora, astfel că se vor aplica dispozițiile art. 276 alin. (1) coroborat cu art.

279 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Art. 276-(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

“Art. 279-(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.4. și 11.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, unde se stipulează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.”

“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii (...).”

Prin urmare, se vor desființa Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X și

Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, pentru suma totală de S lei, reprezentând: S lei dobânzi aferente impozitului pe profit, S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit și S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organul fiscal să procedeze la calcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție de soluțiile pronunțate în prezenta decizie de soluționare pentru debitele principale contestate de societate.

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) și art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.”

“Art.50- (1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.

(3) Dispozițiile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul actelor administrative fiscale prevăzute la art. 49 alin. (3), inclusiv cele transmise spre administrare organelor fiscale centrale, rămase definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite decizie de anulare.”

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1. Admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **Societatea X S.A. X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**;

3. Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

-S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organul fiscal să procedeze la calcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție de soluțiile pronunțate în prezenta decizie de soluționare pentru debitele principale contestate de societate.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Vaslui.