

**DECIZIA nr 216/2020**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL, CIF x,**  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AJFP Constanta sub nr. x, il constituie urmatoarele acte administrativ-fiscale, comunicate in data **15.01.2020**, emise de AJFP Constanta in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit o obligatie de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit aferenta perioadei 01.01.2013 – 31.12.2015;

- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei nr. X, prin care s-a stabilit o baza impozabila stabilita suplimentar aferenta impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017 in suma totala de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Din punct de vedere procedural, aceasta invoca exceptia prescriptiei dreptului de a stabili creante fiscale aferente anului 2013 sub forma ajustarilor bazei impozabile in valoare de x lei, respectiv ajustari ale impozitului pe profit in valoare de x lei.

Initial, perioada 2013 – 2017 a fost supusa unei verificari inopinate de catre organele de inspectie fiscala, in perioada 09.04.2019 – 24.04.2019. Rezultatele acestui control au fost consemnate in procesul-verbal nr. x.

Ulterior, in data de 24.06.2019, aceeasi echipa de control a revenit pentru o alta inspectie fiscala, partiala, inspectie care s-a finalizat in data de 19.12.2019 prin RIF nr. X.

La data de 24.06.2019 cand a inceput inspectia fiscala era prescris dreptul de a stabili obligatii fiscale in sarcina societatii cu privire la perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, acesta fiind implinit la data data de 01.01.2019. In acest sens, invoca dispozitiile art. 117 alin 1, art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, art. 23, art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si jurisprudenta constanta a instantelor de contencios administrativ, de exemplu Decizia nr. x a Tribunalului Bihor.

Obligatia de plata aferenta anului 2013 stabilit in sarcina societatii incalca principiul certitudinii impunerii care guverneaza taxele si impozitele fiscale, precum si principiul securitatii juridice.

2. Organele de inspectie fiscala nu au comunicat societatii avizul de inspectie fiscala, fapt ce incalca dispozitiile art. 122 alin 1 si 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, fapt ce conduce la vicierea intregii proceduri de derulare a inspectie fiscale.

3. Analiza efectuata de organele de inspectie fiscala cu privire la dosarul preturilor de transfer este eronata avand in vedere urmatoarele considerente:

Tranzactiile intragrup din perioada 2013 – 2017 se refera la achizitia de servicii, utilaje si marfa (cabluri, bride, etc), servicii de transport, vanzarea de produse (cabluri ansamblate), alte tranzactii nesemnificative.

In conditiile in care au considerat ca dosarul este incomplet, ar fi trebuit sa fie solicitata completarea acestuia, conform art. 5 alin 1 din OPANAF nr. 442/2016. Insa organele de inspectie fiscala si-au depasit cu mult atributiile si au procedat la elaborarea unui studiu intern, fara a motiva aceasta initiativa, care sa evalueze conformarea preturilor de transfer practicate de contestatara cu afiliatii sai conform principiului valorii de piata.

Metoda de estimare/ajustare a pretului de piata a tranzactiilor este total improprie atat specificului obiectului de activitate al societatii, cat si mediului de afaceri din Romania, sens in care ar fi trebuit revizuit esantionul reprezentativ pe baza caruia au fost operate ajustari ale veniturilor/impozitului pe profit.

Avand in vedere specificul activitatii societatii, cea mai indicata metoda de analiza este cea aleasa chiar de aceasta, respectiv metoda cost plus, aspect retinut inclusiv in cuprinsul RIF-ului la pagina 13.

Organele de control nu au motivat alegerea metodei marjei nete aleasa.

In vederea identificarii companiilor independente comparabile care actioneaza pe piata in conditii similare a fost interogata baza de date ORBIS.

a. Initial s-a efectuat o analiza la nivel de Romania care a returnat un numar de 54 de companii potential comparabile cu societatea, din care doar 8 companii indeplinesc criteriul de independenta. Organele de control au aratat ca din consultarea datelor publice existente pentru cele 8 companii s-a constatat ca niciuna nu desfasoara activitati comparabile cu societatea. Aceasta analiza nu a fost pusa la dispozitia contestatarii.

Ulterior s-a extins aria de cautare a unor companii care ar desfasura activitati comparabile cu aceasta la nivelul UE. Asupra esantionului de 3.043 companii au fost aplicate o serie de alte criterii, obtinandu-se un numar de 731 de companii potential comparabile, dar care desfasoara activitati diferite de X SRL din punct de vedere al bunurilor oferite si serviciilor prestate. Nici aceasta analiza nu a fost pusa la dispozitia societatii.

A fost eliminat codul CAEN 4321 (Lucrari de instalatii electrice) care reprezinta domeniul principal de activitate al societatii si s-au luat in considerare coduri CAEN ale unor activitati secundare, respectiv 2712 (Fabricarea aparatelor de distributie si control a electricitatii), 2731 (Fabricarea de cabluri cu fibra optica) si 2732 (Fabricarea altor fire si cabluri electrice si electronice). In perioada 2013 – 2017, contestatara nu a desfasurat activitatile secundare din obiectul de activitate. Activitatea aferenta codului

3712 nu era autorizata spre a fi desfasurata la sediu in perioada supusa impunerii, aceasta fiind autorizata de-abia in data de 17.04.2018.

Prin urmare esantionul ales este eronat.

b.Organele de inspectie fiscala au ajuns la un numar de 12 societati eligibile.

Societatea x nu trebuia inclusa in esantion pentru ca are un angajat sau chiar niciunul in anii 2013, 2014, 2016, 2018 si a obtinut venituri mai mari de 1 milion euro anual, fiind un model de business total diferit fata de cel al societatii.

Daca ar fi eliminate din esantionul reprezentativ societatea x si cele 4 societati care au in obiectul de activitate activitati aferente codului CAEN 2712 (x), intervalul cuartilar ar fi altul.

Diferenta dintre cele doua analize cuartilare produce efecte asupra bazei impozabile adica asupra venitului ajustat si respectiv asupra impozitului pe profit ajustat suplimentar.

c.In ipoteza in care contestatia urmeaza a fi solutionata ulterior termenul scadent al obligatiei fiscale stabilita suplimentar in suma de x lei, societatea solicita sa nu inceapa sau sa fie amanata executarea silita a acestei obligatii fiscale.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei atacate.

II.In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AJFP Constanta a emis urmatoarele acte administrativ-fiscale:

I. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit o baza suplimentara in suma de x, o obligatie de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit aferenta perioadei 01.01.2013 – 31.12.2015, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2013:

- x lei = cheltuieli cu materialele degradate pentru care nu a incheiat contracte de asigurare, conform art. 21 alin 4 lit c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Drept pentru care a rezultat **o diminuare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenti in suma totala de x lei** si stabilirea unei pierderi fiscale in suma totala de (-) x lei = (-) x lei (pierdere fiscala conform societate) + x lei (baza impozabila stabilita suplimentar de organul fiscal).

Pentru anul 2014:

- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Drept pentru care a rezultat **o diminuare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenti in suma totala de x lei** si stabilirea unei pierderi fiscale in suma totala de (-) x lei = (-) x lei (pierdere fiscala conform societate) + x lei (baza impozabila stabilita suplimentar de organul fiscal).

Pentru anul 2015:

- x lei = elemente similare veniturilor (rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe) neincluse in la calculul rezultatului financiar, conform art. 19 alin 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal;
- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Drept pentru care a rezultat un profit fiscal in suma totala de x lei = (-) x lei (pierdere fiscala conform societate) + x lei (baza impozabila stabilita suplimentar de organul fiscal) + (-) x lei (pierdere fiscala din anii precedenti) si a unui **impozit pe profit aferent in suma de x lei.**

II. Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei nr. X, prin care s-a stabilit o baza impozabila stabilita suplimentar aferenta impozitului pe profit in suma totala de x lei, pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2016:

- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Pentru anul 2017:

- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Referitor la veniturile ajustate, conform Anexei 4 a RIF, se retin urmatoarele aspecte:

Din analiza informatiilor furnizate in documentatia de preturi de transfer prezentata de contribuabila s-a constatat ca aceasta nu realizeaza in fapt un studiu de comparabilitate folosind metoda cost plus, cata vreme au fost prezentate numai niste fise de productie.

Modul in care a justificat preturile de transfer in documentatia prezentata s-a fundamentat pe analogia care se creaza intre metoda bazata pe costuri utilizata pentru stabilirea preturilor bunurilor si serviciilor (cost plus pricing) si metoda cost plus utilizata pentru justificarea preturilor de transfer.

Cu toate ca in studiul de comparabilitate efectuat societatea a individualizat costurile alocabile activitatii de productie si veniturile aferente, demers supus unor factori subiectivi, abordarea aleasa nu constituie o aplicare adecvata a metodei cost plus din punct de vedere al justificarii preturilor de transfer.

Intrucat contribuabila nu a justificat cuantumul tranzactiilor controlate, organele de inspectie fiscala au procedat la elaborarea unui studiu de comparabilitate care sa evalueze conformarea preturilor de transfer practicate de X SRL cu afiliatii sai la principiul valorii de piata.

Metoda pentru care s-a optat este metoda marjei nete tranzactionale.

Astfel s-a verificat, prin interogarea bazei de date ORBIS, daca societatea are aceeasi profitabilitate ca si companiile independente comparabile care nu au tranzactii pe criterii de afiliere.

A fost obtinut un set format din 191 de companii potential comparabile. Ulterior au fost aplicate o serie de criterii cantitative si calitative:

- informatii publice disponibile (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 161 din 191);
- disponibilitatea indicatorilor financiari pentru perioada 2013 – 2017 (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 132 din 191);
- companiile pentru care sunt disponibile informatii despre asociati/actionari (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 110 din 191);

- companii care nu prezinta relatii de afiliere (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 61 din 191);
- companii care desfasoara activitati comparabile (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 17 din 61);
- numarul anilor in care s-a inregistrat pierdere din exploatare in perioada 2013 – 2017 sa nu depaseasca 2 ani (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 12 din 17).

Avand in vedere ca in dosarul preturilor de transfer nu s-au identificat informatii care sa conduca la concluzia ca acele calculatii de cost plus prezentate de contribuabila ofera o segmentare rezonabila a activitatii acesteia din punct de vedere al delimitarii componentei aferente tranzactiilor controlate de cea aferenta tranzactiilor independente s-a optat pentru compararea indicatorului “Rata rentabilitatii costurilor totale” obtinut de societate pe baza indicatorilor financiari agregati cu cei ai companiilor potential comparabile.

Pe baza valorii indicatorului “Rata rentabilitatii costurilor totale” inregistrat de catre X SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca valorile acestuia se situeaza in afara intervalului cuartilar, sub limita inferioara a intervalului de comparare obtinut pentru cele 12 companii comparabile, pentru intreaga perioada analizata (2013 – 2017), fapt ce conduce la concluzia ca rezultatul financiar al contribuabilei analizat este afectat de preturile de transfer practicate pentru livrarile de bunuri, acestea fiind subevaluate.

In concluzie, intrucat contribuabila nu a justificat preturile aferente tranzactiilor reprezentand livrari, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor realizate de acesta in relatia cu X SL la nivelul medianei, in sensul majorarii acestora, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor furnizate de catre X SRL catre x SL.

Pentru determinarea cuantumului ajustarilor, s-a procedat la utilizarea urmatoarei formule de calcul:

$$\text{Venit ajustat} = \text{venit realizat} \times (\text{RRCT\% mediana} + 1) / (\text{RRCT\% contribuabil} + 1).$$

Drept urmare, s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de x lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 si in suma de x lei pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017.

Trebuie subliniat ca societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la suma de x lei reprezentand elemente similare veniturilor (rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe) neincluse in la calculul rezultatului financiar, conform art. 19 alin 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal – pentru anul 2015, iar in legatura cu suma de x lei reprezentand cheltuieli cu materialele degradate pentru care nu a incheiat contracte de asigurare, conform art. 21 alin 4 lit c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal – pentru anul 2013, unica motivatie a acesteia este prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2013.

**III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:**

In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AJFP Constanta a emis urmatoarele acte administrativ-fiscale:

I. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin

care s-a stabilit o baza suplimentara in suma de x, o obligatie de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit aferenta perioadei 01.01.2013 – 31.12.2015, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2013:

- x lei = cheltuieli cu materialele degradate pentru care nu a incheiat contracte de asigurare, conform art. 21 alin 4 lit c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Drept pentru care a rezultat **o diminuare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenti in suma totala de x lei** si stabilirea unei pierderi fiscale in suma totala de (-) x lei = (-) x lei (pierderi fiscale conform societate) + x lei (baza impozabila stabilita suplimentar de organul fiscal).

Pentru anul 2014:

- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Drept pentru care a rezultat **o diminuare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenti in suma totala de x lei** si stabilirea unei pierderi fiscale in suma totala de (-) x lei = (-) x lei (pierdere fiscala conform societate) + x lei (baza impozabila stabilita suplimentar de organul fiscal).

Pentru anul 2015:

- x lei = elemente similare veniturilor (rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe) neincluse in la calculul rezultatului financiar, conform art. 19 alin 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal;
- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Drept pentru care a rezultat un profit fiscal in suma totala de x lei = (-) x lei (pierdere fiscala conform societate) + x lei (baza impozabila stabilita suplimentar de organul fiscal) + (-) x lei (pierdere fiscala din anii precedenti) si a unui **impozit pe profit aferent in suma de x lei.**

II. Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei nr. X, prin care s-a stabilit o baza impozabila stabilita suplimentar aferenta impozitului pe profit in suma totala de x lei, pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2016:

- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

Pentru anul 2017:

- x lei = venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF.

**3.1 Referitor la prescriptia dreptului organului fiscal de a verifica obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit datorate de societate pentru anul 2013:**

***Cauza supusa solutionarii este daca, la data de initierii inspectiei fiscale era prescris dreptul organului fiscal de a verifica obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit datorate de societate pentru anul 2013, in conditiile termenul de***

**prescripție începe să curgă începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 01.01.2015.**

**In fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr. X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, AJFP Constanța a stabilit o bază suplimentară aferentă impozitului pe profit aferent **anului 2013** în suma totală de x lei, care se compune din x lei reprezentând cheltuieli cu materialele degradate pentru care nu a încheiat contracte de asigurare, conform art. 21 alin 4 lit c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și x lei reprezentând venituri ajustate, conform Anexei 4 a RIF, ce a condus la reducerea pierderii fiscale la 31.12.2013 cu această sumă.

**In drept**, potrivit dispozițiilor art. 347 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 347** (1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestată invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pe anul 2013, sunt aplicabile dispozițiile O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art. 91 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“**Art. 91** Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

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

iar potrivit art. 23 din același act normativ:

“**Art. 23** Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale anterior citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 123 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

**“Art. 123** Începerea inspecției fiscale

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, rezulta că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **24.06.2019**, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr. X.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale. De altfel, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curga termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. 2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art. 34 alin 1 și art. 35 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013:

**“Art. 34** Declararea și plata impozitului pe profit

(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal



respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.”

“**Art. 35** Depunerea declarației de impozit pe profit

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

Mai mult, conform OPANAF nr. 1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retenere la sursa:

“1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de **25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.**”

Prin urmare, termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit (D 101) aferenta anului 2013, care include și obligația de plată aferenta trimestrului IV 2013 **este 25 martie 2014, inclusiv.**

De asemenea, trebuie avute în vedere și precizările Comisiei fiscale centrale prin Decizia nr. 7/2011, într-un caz individual, potrivit cărora “termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligațiile fiscale, în cazul impozitului pe profit începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 “Declarație privind impozitul pe profit”.

Cu alte cuvinte, s-a apreciat de către Comisia fiscală centrală că dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere. Prin urmare, această soluție este valabilă pentru toate cazurile în care termenul de depunere este în anul următor celui pentru care se datorează obligația fiscală.

În același sens sunt și punctele de vedere ale Direcției generale de legislație Cod procedura fiscală, reglementări nefiscale și contabile, exprimate prin adresele nr. x, atasate la dosarul cauzei.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile societății cu privire la acest capăt de cerere, căta vreme în ceea ce privește impozitul pe profit datorat pentru anul 2013, pentru care termenul de raportare este în anul următor celui de impunere, respectiv la data de **25.03.2014**, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie al anului următor celui în care există obligația de depunere a declarației de impunere, respectiv începe să curgă începând cu data de **01.01.2015** și se încheie la data de **31.12.2019**.

Prin urmare, la data întierii inspecției fiscale, **24.06.2019**, nu era prescris dreptul organului fiscal de a verifica obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de societate pentru anul 2013.

În ceea ce privește invocarea de către societate a jurisprudenței naționale se rețin următoarele aspecte:

- prin Sentința nr.x din 29 decembrie 2016, menținută prin **Decizia nr. x/17.10.2019** pronunțată **de Înalta Curte de Casație și Justiție** în Dosar nr. x, instanța

judecatoreasca a retinut urmatoarele in legatura cu modul în care se calculează prescripția pentru impozit pe profit și TVA, la pagina nr. 25, astfel:

*„ În mod corect se afirmă de către pârâtă că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere pe care le generează, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. **În speță, momentul constituirii bazei de impunere, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru societatea reclamantă, este data în care legea prevede obligativitatea depunerii declarațiilor fiscale, respectiv: pentru impozitul pe profit aferent anului 2008, data depunerii declarației 101 „Declarație privind impozitul pe profit.”**”*

- Sentinta civila nr. x pronuntata de Tribunalul Bihor, invocata de societate, a fost recurata, iar prin Hotararea nr. x Curtea de Apel Oradea a admis recursul DGRFP Cluj, respectiv a casat Sentinta civila nr. x si a respins ca nefondata cererea petentei.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna sa nu se dea eficienta prevederilor art. 35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Invocarea Cauzei C-255/02 Halifax si altii nu prezinta relevanta in sustinerea cauzei, in conditiile in care CJUE a pronuntat aceasta decizie in materie de TVA. Or, in speta este vorba de impozitul pe profit, iar art. 11 alin 11 din Codul fiscal prevede:

**“Art. 11 (...)** (11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.”

În concluzie, față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2013, întrucât inspecția fiscală a început conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la data de 24.06.2019, deci înlăuntrul termenului de prescripție.

Referitor la necomunicarea unui aviz de inspectie fiscala, trebuie subliniat ca, in contradictie cu sustinerile societatii, organele de inspectie fiscala au procedat la comunicarea in data de 05.06.2019 catre aceasta a Avizului nr. x, aspect ce reiese din confirmarea de primire atasata la dosarul cauzei.

### **3.2. Referitor la suma de x lei reprezentand elemente similare veniturilor (rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe) neincluse in la calculul rezultatului financiar:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.***

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr. X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, AJFP Constanta a stabilit o baza suplimentara aferenta impozitului pe profit aferent anului 2015 in suma de x lei reprezentand elemente similare veniturilor (rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe) neincluse in la calculul rezultatului financiar.

Prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“**Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept**;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“**Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

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

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune este aceea că sarcina probei**

**ii revine.** Sarcina probei nu implică un drept al acesteia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. x în dosarul nr. x, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul (...) în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge in parte ca nemotivată** contestația formulată cu privire la stabilirea unei baze suplimentare aferentă impozitului pe profit aferent anului 2015, în suma de x lei reprezentând elemente similare veniturilor (rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe) neincluse în calculul rezultatului financiar.

**3.3 Referitor la stabilirea unei baze impozabile suplimentare aferente impozitului pe profit în suma de x lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X și în suma de x lei pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017 prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei nr. X:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea unei baze impozabile suplimentare aferente impozitului pe profit în suma de x lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 și în suma de x lei pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017, în condițiile în care în cadrul analizei de comparabilitate în dosarul preturilor de transfer au rezultat deficiente cu privire la modul de justificare a preturilor de transfer, astfel că s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind vanzarile către societati afiliate în vederea eliminarii acestor deficiențe.***

**În fapt:**

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Constanta au procedat la efectuarea în perioada 09.04.2019 - 23.04.2019 a unui control inopinat în vederea verificării unor elemente ale bazei de impozitare, conform prevederilor art. 134, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, la SC X SRL, fiind încheiat Procesul-verbal nr. x.

Urmare documentelor puse la dispozitie și a verificării efectuate, s-au constatat următoarele:

SC X S.R.L., având CUI: 18185548, este persoana afiliată, conform definiției prevăzută la art. 7, pct. 26, lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu x SL, persoana juridică spaniolă, cu sediul social în strada x, înregistrată la autoritățile fiscale cu codul x, deoarece, conform Actului constitutiv și a interogării nr.x, a bazei de date a Oficiului Național al Registrului Comerțului, x SL este asociat unic la capitalul social al X S.R.L.

În perioada 2013 – 2017, x SL a avut atât calitatea de furnizor, cât și calitatea de client în cadrul tranzacțiilor realizate cu SC X S.R.L.

Obiectul tranzactiilor dintre cele doua persoane juridice mentionate anterior, in perioada 2013 – 2017, il reprezinta furnizarea de catre x SL catre SC X S.R.L. de servicii (activitati comerciale, activitati de gestionare administrativa cu caracter zilnic si cotidian, servicii de consultanta in domeniul resurselor umane si in alte zone functionale ale companiei si alte activitati de management tehnic, diurna) si bunuri (materii prime si materiale auxiliare pentru fabricarea cablurilor asamblate pentru telecomunicatii si automatizari si alte domenii auxiliare).

De asemenea, SC X S.R.L. a efectuat livrari de bunuri (cabluri asamblate pentru telecomunicatii si automatizari si alte domenii auxiliare) catre x SL, in baza unor comenzi.

II. Potrivit constatarilor din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, AJFP Constanta a procedat la efectuarea unei inspectii fiscale in perioadele: 24.06.2019 - 28.06.2019, 02.12.2019 - 05.12.2019 si 19.12.2019 la sediul fiscal al contestatarei, in baza Dispunerii delegarii de competenta nr. A-RFC 1975/28.05.2019 emisa de DGCIF inregistrata sub nr. x.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii intocmirea si prezentarea dosarului preturilor de transfer prin adresa nr. x.

Din analiza informatiilor furnizate in documentatia de preturi de transfer prezentata de contribuabila s-a constatat ca aceasta nu realizeaza in fapt un studiu de comparabilitate folosint metoda cost plus, cata vreme au fost prezentate numai niste fise de productie.

Modul in care a justificat preturile de transfer in documentatia prezentata s-a fundamentat pe analogia care se creaza intre metoda bazata pe costuri utilizata pentru stabilirea preturilor bunurilor si serviciilor (cost plus pricing) si metoda cost plus utilizata pentru justificarea preturilor de transfer.

Cu toate ca in studiul de comparabilitate efectuat societatea a individualizat costurile alocabile activitatii de productie si veniturile aferente, demers supus unor factori subiectivi, abordarea aleasa nu constituie o aplicare adecvata a metodei cost plus din punct de vedere al justificarii preturilor de transfer.

Intrucat contribuabila nu a justificat cuantumul tranzactiilor controlate, organele de inspectie fiscala au procedat la elaborarea unui studiu de comparabilitate care sa evalueze conformarea preturilor de transfer practicate de X SRL cu afiliatii sai la principiul valorii de piata.

Metoda pentru care s-a optat este metoda marjei nete tranzactionale.

Astfel s-a verificat, prin interogarea bazei de date ORBIS, daca societatea are aceeasi profitabilitate ca si companiile independente comparabile care nu au tranzactii pe criterii de afiliere.

A fost obtinut un set format din 191 de companii potential comparabile. Ulterior au fost aplicate o serie de criterii cantitative si calitative:

- informatii publice disponibile (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 161 din 191);
- disponibilitatea indicatorilor financiari pentru perioada 2013 – 2017 (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 132 din 191);
- companiile pentru care sunt disponibile informatii despre asociati/actionari (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 110 din 191);

- companii care nu prezinta relatii de afiliere (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 61 din 191);
- companii care desfasoara activitati comparabile (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 17 din 61);
- numarul anilor in care s-a inregistrat pierdere din exploatare in perioada 2013 – 2017 sa nu depaseasca 2 ani (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 12 din 17).

Avand in vedere ca in dosarul preturilor de transfer nu s-au identificat informatii care sa conduca la concluzia ca acele calculatii de cost plus prezentate de contribuabila ofera o segmentare rezonabila a activitatii acesteia din punct de vedere al delimitarii componentei aferente tranzactiilor controlate de cea aferenta tranzactiilor independente s-a optat pentru compararea indicatorului “Rata rentabilitatii costurilor totale” obtinut de societate pe baza indicatorilor financiari agregati cu cei ai companiilor potential comparabile.

Pe baza valorii indicatorului “Rata rentabilitatii costurilor totale” inregistrat de catre X SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca valorile acestuia se situeaza in afara intervalului cuartilar, sub limita inferioara a intervalului de comparare obtinut pentru cele 12 companii comparabile, pentru intreaga perioada analizata (2013 – 2017), fapt ce conduce la concluzia ca rezultatul financiar al contribuabilei analizat este afectat de preturile de transfer practicate pentru livrarile de bunuri, acestea fiind subevaluate.

In concluzie, intrucat contribuabila nu a justificat preturile aferente tranzactiilor reprezentand livrari, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor realizate de acesta in relatia cu X SL la nivelul medianei, in sensul majorarii acestora, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor furnizate de catre X SRL catre X SL.

Pentru determinarea cuantumului ajustarilor, s-a procedat la utilizarea urmatoarei formule de calcul:

$$\text{Venit ajustat} = \text{venit realizat} \times (\text{RRCT\% mediana} + 1) / (\text{RRCT\% contribuabil} + 1).$$

Drept urmare, s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de x lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 si in suma de x lei pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017.

**In drept**, in materia impozitului pe profit in perioada 2013 - 2015, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 7 alin. 1 pct. 26, art. 11 alin (2) lit a) - d) si art. 19 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 7 - 26** preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială”.

**“Art. 11 (2)** În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

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

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

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

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

“**Art. 19** (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

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

- pct. 22-25, 31-36 și 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**22.** Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

**25.** Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația 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.

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

**29.** Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implica calcularea marjei nete a profitului, obtinuta de o persoana in urma uneia sau a mai multor tranzactii cu persoane afiliate si estimarea acestei marje pe baza nivelului obtinut de catre aceeasi persoana in tranzactii cu persoane independente sau pe baza marjei obtinute in tranzactii comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparatii intre anumiti indicatori financiari ai persoanelor afiliate si aceiasi indicatori ai persoanelor independente, care activeaza in cadrul aceluiasi domeniu de activitate.[..].

**31.** 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.

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.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

**34.** În aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal 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 terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

**35.** La aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal 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.

**36.** 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.

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

Incepand cu anul 2016 sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 7 alin. 1 pct. 32, art. 11 alin. (4) si art. 19 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

**“Art. 7 - 32.** preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială.”

**“Art. 11 (4)** Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) metoda marjei nete;

e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru

societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

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

“**Art 19** (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.**”

- pct. 5 din HG nr. 1/2016 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.

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

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

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

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

f) condițiile speciale de concurență.

(15) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

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

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

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

Așa cum prevede Codul fiscal, 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.*"

De asemenea, speței îi sunt aplicabile și următoarele prevederi din Ordinul 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 :

- art. 9 - alin.1: Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței;

- alin. 2: Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate;

- art. 8 - alin. 2: disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

- alin. 3: marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;

- alin. 4: pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

- alin. 5: la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

- alin. 6: dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

- art. 7 - alin.1: În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer 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.

- art. 10: Prezentul ordin se completează cu 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, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

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

Avand in vedere prevederile legale invocate, precum si documentele si argumentele prezentate in dosarul preturilor de transfer pentru sustinerea preturilor practicate intre partile afiliate in perioada 2013-2017, se retin urmatoarele:

Societatea a analizat doar livrarile de bunuri efectuate catre persoana afiliata X SL.

Din analiza informatiilor furnizate in documentatia de preturi de transfer prezentata de contribuabila s-a constatat ca aceasta nu realizeaza in fapt un studiu de comparabilitate folosint metoda cost plus, cata vreme au fost prezentate numai niste fise de productie.

Modul in care a justificat preturile de transfer in documentatia prezentata s-a fundamentat pe analogia care se creaza intre metoda bazata pe costuri utilizata pentru stabilirea preturilor bunurilor si serviciilor (cost plus pricing) si metoda cost plus utilizata pentru justificarea preturilor de transfer.

Cu toate ca in studiul de comparabilitate efectuat societatea a individualizat costurile alocabile activitatii de productie si veniturile aferente, demers supus unor factori subiectivi, abordarea aleasa nu constituie o aplicare adecvata a metodei cost plus din punct de vedere al justificarii preturilor de transfer.

Intrucat contribuabila nu a justificat cuantumul tranzactiilor controlate, organele de inspectie fiscala au procedat la elaborarea unui studiu de comparabilitate care sa evalueze conformarea preturilor de transfer practicate de X SRL cu afiliatii sai la principiul valorii de piata.

Metoda pentru care s-a optat este metoda marjei nete tranzactionale.

Astfel s-a verificat, prin interogarea bazei de date ORBIS, daca societatea are aceeasi profitabilitate ca si companiile independente comparabile care nu au tranzactii pe criterii de afiliere.

A fost obtinut un set format din 191 de companii potential comparabile. Ulterior au fost aplicate o serie de criterii cantitative si calitative:

- informatii publice disponibile (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 161 din 191);
- disponibilitatea indicatorilor financiari pentru perioada 2013 – 2017 (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 132 din 191);
- companiile pentru care sunt disponibile informatii despre asociati/actionari (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 110 din 191);
- companii care nu prezinta relatii de afiliere (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 61 din 191);
- companii care desfasoara activitati comparabile (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 17 din 61);
- numarul anilor in care s-a inregistrat pierdere din exploatare in perioada 2013 – 2017 sa nu depaseasca 2 ani (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 12 din 17).

Avand in vedere ca in dosarul preturilor de transfer nu s-au identificat informatii care sa conduca la concluzia ca acele calculatii de cost plus prezentate de contribuabila ofera o segmentare rezonabila a activitatii acesteia din punct de vedere al delimitarii componentei aferente tranzactiilor controlate de cea aferenta tranzactiilor independente s-a optat pentru compararea indicatorului “Rata rentabilitatii costurilor totale” obtinut de societate pe baza indicatorilor financiari agregati cu cei ai companiilor potential comparabile.

Pe baza valorii indicatorului “Rata rentabilitatii costurilor totale” inregistrat de catre X SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca valorile acestuia se situeaza in afara intervalului cuartilar, sub limita inferioara a intervalului de comparare obtinut pentru cele 12 companii comparabile, pentru intreaga perioada analizata (2013 – 2017), fapt ce conduce la concluzia ca rezultatul financiar al contribuabilei analizat este afectat de preturile de transfer practicate pentru livrarile de bunuri, acestea fiind subevaluate.

In concluzie, intrucat contribuabila nu a justificat preturile aferente tranzactiilor reprezentand livrari, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor realizate de acesta in relatia cu X SL la nivelul medianei, in sensul majorarii acestora, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor furnizate de catre X SRL catre X SL.

Pentru determinarea cuantumului ajustarilor, s-a procedat la utilizarea urmatoarei formule de calcul:

$$\text{Venit ajustat} = \text{venit realizat} \times (\text{RRCT\% mediana} + 1) / (\text{RRCT\% contribuabil} + 1).$$

Drept urmare, s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de x lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 si in suma de x lei pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017.

Nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia ca in situatia in care considerau ca este incomplet, sa solicite completarea dosarului preturilor de transfer:

Se retine ca in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, organele de control nu au facut referire la faptul ca dosarul preturilor de transfer intocmit de societate este incomplet, ci au retinut ca, in studiul de comparabilitate efectuat societatea a individualizat costurile alocabile activitatii de productie si veniturile aferente, insa

abordarea aleasa nu constituie o aplicare adecvata a metodei cost plus din punct de vedere al justificarii preturilor de transfer.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala nu avea obligatia de a solicita completarea dosarului returilor de transfer cu informatii lipsa, conform prevederilor art. 5 alin 1 din OPANAF nr. 442/2016.

## 2. Referitor la alegerea metodei folosita la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate:

Potrivit Liniilor directe privind preturile de transfer emise de OCDE pentru societatile multinationale si administratiile fiscale, cu amendamentele/modificarile si completarile ulterioare, metoda cost plus porneste de la costurile suportate de furnizorul bunurilor/serviciilor intr-o tranzactie controlata pentru bunuri transferate sau servicii furnizate unui cumparator afiliat.

La acest cost se adauga marja de cost plus corespunzatoare, pentru a obtine un profit adecvat in raport de functiile indeplinite si conditiile pietei. Ce se obtine dupa adaugarea marjei cost plus la costurile anterior mentionate, poate fi considerat un pret la lungime de brat pentru tranzactia initiala controlata.

Conform dispozitiilor pct 26 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pentru anii 2013 – 2015 si a prevederilor pct 5 alin 1 lit b) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului I din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pentru anii 2016 – 2017, punctul de plecare pentru metoda cost plus in cazul transferului de marfuri intre persoane afiliate este reprezentat de costurile producatorului.

Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeasi metoda de calcul pe care persoana care face transferul isi bazeaza si politica de stabilire a preturilor fata de persoane independente.

Se retine ca:

- pentru intreaga perioada verificata, societatea a inregistrat pierdere fiscala;
- marja cost plus a furnizorului in tranzactia controlata ar trebui sa fie stabilita in mod ideal prin raportarea la marja cost plus pe care acelasi furnizor o obtine in tranzactii necontrolate comparabile (“comparabile interne”);
- marja cost plus care ar fi fost obtinuta in tranzactii comparabile de catre o intreprindere independenta poate servi drept ghid (“comparabila externa”).

Or, din analiza informatiilor furnizate in dosarul preturilor de transfer prezentata de societate se constata ca **aceasta nu realizeaza in fapt un studiu de comparabilitate folosind metoda cost plus**, aceasta prezentand numai niste fise de productie. De asemenea, modul in care societatea a justificat preturile de transfer s-a fundamentat pe analogia care se creaza intre metoda bazata pe costuri utilizata pentru stabilirea preturilor bunurilor si serviciilor (“cost plus pricing”) si metoda cost plus utilizata pentru justificarea preturilor de transfer. In studiul de comparabilitate efectuat societatea a individualizat costurile alocabile activitatii de productie si veniturile aferente, insa **abordarea aleasa nu constituie o aplicare adecvata a metodei cost plus din punct de vedere al justificarii preturilor de transfer**.

De asemenea, se reține că nu a fost respinsă metoda utilizată de către societate privind tranzacțiile reprezentând livrări către afiliați, ci s-a concluzionat că studiile de comparabilitate efectuate de aceasta nu au fost argumentate în așa manieră încât să



poată oferi certitudinea că sunt îndeplinite toate condițiile pentru a compara tranzacțiile derulate cu entități afiliate cu tranzacțiile similare derulate cu companii independente, respectiv nu a fost realizată compararea fiecărei tranzacții și nu s-a ținut cont de toate elementele ce pot influența prețul, conform dispozițiilor legale în vigoare.

Faptul că s-a menționat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală ca *“metoda cost plus este probabil cea mai utilă în cazul în care marfurile semifabricate sunt vândute între părți asociate, în cazul în care părțile asociate au încheiat acorduri de facilități comune sau acorduri de cumpărare și furnizare pe termen lung sau când tranzacția controlată este furnizarea de servicii”* este perfect adevărat, însă organele de inspecție fiscală au subliniat că societatea nu a realizat în fapt un studiu de comparabilitate folosind metoda cost plus, întrucât aceasta nu a aplicat în mod corect metoda respectivă din punct de vedere al justificării prețurilor de transfer.

Prin urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la elaborarea unui studiu de comparabilitate care să evalueze conformarea prețurilor de transfer practicate de X SRL cu afiliații săi la principiul valorii de piață, iar **metoda pentru care s-a optat este metoda marjei nete tranzacționale.**

Mai mult, astfel cum am reținut anterior, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că **S.C. X S.R.L. a înregistrat în perioada 2013 – 2017 pierderi consecutive (respectiv un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate, respectiv sub cuartila inferioară),** astfel:

	RRTC 2013	RRTC 2014	RRTC 2015	RRTC 2016	RRTC 2017
Cuartila inferioară					
Mediana					
Cuartila superioară					
S.C. X S.R.L.					

La art. 1.52 din Ghidul OCDE pentru Prețurile de transfer este stipulat:

“Când o companie afiliată realizează în mod consecvent pierderi, în timp ce grupul MNE în ansamblu este profitabil, datele pot atrage o analiză specială a elementelor de prețuri de transfer. Desigur, companiile afiliate, la fel ca și companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorită costurilor masive de început, condițiilor economice nefavorabile, ineficienței, fie datorită altor motive economice legitime. Totuși, o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni. Prin contrast, o companie afiliată ce realizează pierderi poate continua să facă afaceri dacă afacerea respectivă este benefică grupului MNE în ansamblu”,

iar la pct. 1.3 și 1.70 din același ghid se prevede:

„pct. 1.3 **Atunci cand transferul prin preturi nu reflecta fortele pietei si principiul lungimii de brat, obligatiile fiscale ale companiilor afiliate si veniturile fiscale ale tarii gazda ar putea fi distorsionate.** De aceea, tarile membre OECD au decis ca, in scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate dupa cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni si pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de brat. Tarile membre OECD considera ca o ajustare corespunzatoare se obtine prin stabilirea conditiilor pentru relatiile comerciale si financiare pe care ele anticipeaza ca le vor identifica intre companii independente in tranzactii asemanatoare, in circumstante asemanatoare.(...)

„pct. 1.70 Cand o societate afiliata înregistrează pierderi in mod consecvent, in timp ce grupul MNE la nivel consolidat este profitabil, aceste aspecte ar putea atrage o investigatie specifica a conformitatii din perspectiva preturilor de transfer. Desigur, societatile afiliate, ca și societati independente, pot înregistra pierderi reale/autentice, fie datorita costurilor semnificative de înființare/demarare a activitatii, conditiilor economice nefavorabile, ineficientelor, sau datorita altor motive justificate [...] Totusi, o companie independenta nu va fi gata sa tolereze pierderi care continua pe termen nedefinit. O companie independenta care inregistreaza pierderi repetate va inceta in cele din urma sa deruleze activitati in aceiasi termeni. Prin contrast, o companie afiliata ce realizeaza pierderi poate continua sa faca afaceri daca afacerea respectiva este benefica grupului MNE in ansamblu.[...] **Faptul ca exista o companie ce realizeaza pierderi si care incheie tranzactii cu membre profitabile ale grupului MNE le poate sugera contribuabililor sau administratiei fiscale ca ar trebui verificate preturile de transfer.** Compania in pierdere poate ca nu primeste o recompensa adecvata din partea grupului MNE in care face parte pentru beneficiile ce deriva din activitatile sale”.

Se reține că alegerea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se bazează pe identificarea acelei metode care, în circumstanțele tranzacției analizate, oferă cea mai potrivită măsură sau cea mai bună estimare a unei valori de piață. În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar.

Autoritățile fiscale au dreptul să efectueze ajustări atunci când marja netă de profit obținută de persoana afiliată rezidentă din tranzacții controlate nu este cuprinsă în intervalul de comparare rezultat ca urmare a analizei profitabilității obținute de societăți independente comparabile. Ajustările se vor efectua la valoarea mediană, unde valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

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

Potrivit pct 2.58 din Liniile directoare OECD *“Metoda marjei nete examinează profitul net raportat la o bază corespunzătoare (de exemplu, costuri, vânzări, active) pe care un contribuabil îl realizează dintr-o tranzacție cu părți afiliate [...] Astfel, metoda marjei nete operează într-o manieră similară cu metodele cost plus și a prețului de revânzare. [...] Este necesară o analiză funcțională a tranzacțiilor între părți afiliate și*

între, pentru a stabili dacă tranzacțiile sunt comparabile, și ce ajustări pot fi necesare pentru a se obține rezultate viabile.

**Este cea mai des aplicată metodă dată fiind sensibilitatea scăzută la diferențe funcționale între societatea analizată și societăți terțe selectate.**

Nu este posibilă o comparabilitate funcțională perfectă între societățile comparabile și societatea analizată.

Trebuie alese cu mare atenție criteriile de selecție din cadrul studiului de analiză aferent și parcurse succesiv toate etapele geografice.

Indicatorii financiari cei mai des întâlniți în aplicarea metodei marjei nete sunt următorii:

Rata rentabilității costurilor totale („Full Cost Mark Up” sau „Return on Total Cost”);

Rata rentabilității vânzărilor („Return on Sales”);

Rata rentabilității activelor („Return on Assets”).

Se reține ca indicatorul financiar pentru a carui testare s-a optat având în vedere profilul funcțional al SC X SRL (producator) este „Rata rentabilității costurilor totale” calculat ca raport între rezultatul din exploatare (numarator) și cheltuieli din exploatare (numarator). Pe baza acestui indicator s-a concluzionat ca valorile acestuia se situează în afara intervalului cuartilor, sub limita inferioară a intervalului de comparare obținut pentru cele 12 companii comparabile, pentru întreaga perioadă analizată 2013 – 2017, fapt ce conduce la ideea ca rezultatul financiar al societății este afectat de preturile de transfer practicate pentru livrarile de bunuri, acestea fiind subevaluate.

Contrar susținerilor societății, astfel cum a fost arătat anterior, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la paginile 12 – 18, organele de inspecție fiscală au motivat „inițiativa de a elabora un studiu intern” și alegerea metodei marjei nete tranzacționale, astfel ca avea posibilitatea de a analiza aceste aspecte în detaliu și de a prezenta argumentații și documente suplimentare în susținerea contestației, conform dispozițiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ceea ce nu a făcut.

**3. Referitor la identificarea companiilor independente comparabile care acționează în piața în condiții similare:**

Organele de inspecție fiscală au verificat, prin interogarea bazei de date ORBIS, dacă societatea are aceeași profitabilitate ca și companiile independente comparabile care nu au tranzacții pe criterii de afiliere.

Astfel cum însăși societatea a reținut, inițial, s-a efectuat o analiză la nivel de România care a returnat un număr de 54 de companii potențial comparabile cu societatea, din care doar 8 companii îndeplinesc criteriul de independență. Organele de control au arătat că din consultarea datelor publice existente pentru cele 8 companii s-a constatat că niciuna nu desfășoară activități comparabile cu societatea.

Ulterior, s-a extins aria de căutare a unor companii care ar desfășura activități comparabile cu aceasta la nivelul UE. Asupra esanționului de 3.043 companii au fost aplicate o serie de alte criterii, obținându-se un număr de 731 de companii potențial comparabile, dar care desfășoară activități diferite de X SRL din punct de vedere al bunurilor oferite și serviciilor prestate.

Intrucat utilizarea drept criteriu de filtrare a codului CAEN 4321 nu a returnat rezultate fiabile, s-a procedat la efectuarea unei noi interogari a bazei ORBIS utilizandu-se ca si cuvinte cheie expresiile "optic cable" si "cable assemblies". Urmare acestui demers s-a constatat ca societatile care desfasoara activitati de productie cabluri figureaza cu codurile CAEN 2712 (Fabricarea aparatelor de distributie si control a electricitatii), 2731 (Fabricarea de cabluri cu fibra optica) si 2732 (Fabricarea altor fire si cabluri electrice si electronice).

A fost obtinut un set format din 191 de companii potential comparabile. Ulterior au fost aplicate o serie de criterii cantitative si calitative:

- informatii publice disponibile (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 161 din 191);
- disponibilitatea indicatorilor financiari pentru perioada 2013 – 2017 (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 132 din 191);
- companiile pentru care sunt disponibile informatii despre asociati/actionari (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 110 din 191);
- companii care nu prezinta relatii de afiliere (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 61 din 191);
- companii care desfasoara activitati comparabile (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 17 din 61);
- numarul anilor in care s-a inregistrat pierdere din exploatare in perioada 2013 – 2017 sa nu depaseasca 2 ani (numarul companiilor care au indeplinit acest criteriu este de 12 din 17).

Cele 12 companii comparabile acceptate de organul fiscal sunt: x.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii cu privire la acest capat de cerere, intrucat:

a. Referitor la faptul ca analiza esantionului de societati nu a fost pusa la dispozitia societatii, trebuie subliniat ca proiectul raportului de inspectie fiscala a fost pus la dispozitia societatii, acordandu-i-se posibilitatea legala de a-si exprima punctul de vedere in legatura cu constatările organelor de control.

Insa, prin punctul de vedere formulat, atasat la dosarul cauzei, **in loc sa clarifice aspectele legate de dosarul preturilor de transfer, inclusiv prin solicitarea analizei detaliate efectuata de organele de inspectie fiscala, aceasta a ales sa mentioneze simplu, ca "are obiectiuni, iar cu privire la impozitul pe profit stabilit urmeaza sa formuleze contestatie", fara a prezenta pe larg punctul sau de vedere** (pentru a da posibilitatea organelor de control sa formuleze la randul lor concluzii asupra punctului de vedere ).

b. Referitor la argumentul societății potrivit căruia a fost eliminat codul CAEN 4321 (Lucrari de instalatii electrice) care reprezinta domeniul principal de activitate al societatii, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că, asa cum am ararat anterior, utilizarea drept criteriu de filtrare a codului CAEN 4321 nu a returnat rezultate fiabile.

Prin urmare, s-a procedat la efectuarea unei noi interogari a bazei ORBIS utilizandu-se ca si cuvinte cheie expresiile "optic cable" si "cable assemblies", selecția comparabilelor fiind extinsă, cata vreme s-a constatat ca societatile care desfasoara activitati de productie cabluri figureaza cu codurile CAEN 2712 (Fabricarea aparatelor

de distributie si control a electricitatii), 2731 (Fabricarea de cabluri cu fibra optica) si 2732 (Fabricarea altor fire si cabluri electrice si electronice).

Pe cale de consecinta este neintemeiata inclusiv motivatia societatii potrivit careia ar trebui eliminate anumite societati din esantionul analizat care au in obiectul de activitate activitati aferente codului CAEN 2712.

Avand in vedere cele mai sus prezentate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** cu privire la stabilirea unei baze impozabile suplimentare aferente impozitului pe profit in suma de x lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X si in suma de x lei pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017 prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei nr. X.

### **3.4 Referitor la solicitarea societatii privind neinceperea sau amanarea executarii silita:**

***Cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin structura de soluționare a contestației are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care aspectele care vizează executarea silita nu intra în competența sa de soluționare.***

**În fapt**, prin contestatia formulata, societatea solicita neinceperea sau amanarea executarii silita obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala anterior analizate.

**În drept**, potrivit art. 30 alin (1) si (3), art. 233 alin (1) si (2<sup>2</sup>), art. 260 și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„Art. 30** Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.

(...) (3) In scopul administrării de către organul fiscal central a obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii mari și mijlocii, inclusiv de sediile secundare ale acestora, prin ordin al președintelui A.N.A.F. se poate stabili competența de administrare în sarcina altor organe fiscale decât cele prevăzute la alin. (1), precum și criteriile de selecție și listele contribuabililor care dobândesc calitatea de contribuabil mare sau, după caz, contribuabil mijlociu.”

**„Art. 233** Suspendarea executării silita

(1) Executarea silită se suspendă:

- a) când suspendarea a fost dispusă de instanță sau de creditor, în condițiile legii;
- b) la data comunicării aprobării înlesnirii la plată, în condițiile legii;
- c) în cazul prevăzut la art. 244;
- d) pe o perioadă de cel mult 6 luni, în cazuri excepționale, și doar o singură dată pentru același debitor, prin hotărâre a Guvernului, cu respectarea regulilor în materie de ajutor de stat.
- e) în alte cazuri prevăzute de lege. (...)

(2<sup>1</sup>) Executarea silită se suspendă sau nu începe în oricare din următoarele situații:

a) pentru creanțele fiscale stabilite printr-o decizie de organul fiscal competent, dacă debitorul notifică organul fiscal, ulterior comunicării deciziei, cu privire la depunerea unei scrisori de garanție/polițe de asigurare de garanție potrivit art. 235. Executarea silită continuă sau începe dacă debitorul nu depune scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție în termen de 45 de zile de la data comunicării deciziei prin care sunt stabilite creanțele fiscale;

b) pentru creanțele fiscale stabilite în acte administrative fiscale contestate potrivit legii și garantate potrivit art. 210 - 211. Executarea silită continuă sau începe după ce actele administrative fiscale au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare.”

**”Art. 260. Contestația la executare silită**

(1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare silită, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

(2) Dispozițiile privind suspendarea provizorie a executării silită prevăzute de Codul de procedură civilă, republicat, nu sunt aplicabile.

(3) Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

**(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”**

**“Art. 272 - Organul competent**

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;  
b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;  
c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.”

În speta, atât prin contestația formulată, cât și prin adresa înregistrată la AJFP Constanța sub nr. x, societatea a solicitat neînceperea sau amânarea executării silite obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală anterior analizate.

Se reține că, adresa nr. x a fost transmisă spre competența soluționare Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București - Serviciul Executare Silite, prin adresa nr. x, aspect care a fost adus la cunoștința SC X SRL prin adresa care poartă același număr de înregistrare, respectiv nr. x.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus arătate, rezultă că DGRFPB nu are competență de soluționare a solicitării societății privind neînceperea sau amânarea executării silite obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală anterior analizate.

În temeiul dispozițiilor art. 233 alin 2<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, contestatarea poate să se adreseze în acest sens organului fiscal de administrare, respectiv AFCM București.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor legale invocate, precum și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

1. Respinge contestația formulată de **SC X SRL** împotriva:
  - Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de AJFP Constanța, prin care s-a stabilit o obligație de plată în suma totală de x lei reprezentând impozit pe profit aferentă perioadei 01.01.2013 – 31.12.2015;
  - Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției nr. X emisă de AJFP Constanța, prin care s-a stabilit o bază impozabilă stabilită suplimentar aferentă impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2017 în suma totală de x lei.
  
2. Constata necompetența de soluționare a solicitării formulată de **SC X SRL** privind neînceperea sau amânarea executării silite obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală anterior analizate.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.