



DECIZIA NR. 10034/31.01.2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L, jud. Botoșani
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași
sub nr.X și la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr. ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L**, cu sediul în localitatea Dorohoi, str. X, bl. X, etX, ap.X, jud. Botoșani, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. JX, cod unic de înregistrare RO X, cod CAEN 1520 "Fabricarea încălțăminte" și sediul social ales Cabinet avocat "X", din loc. Botoșani, str. X nr.8, sc.X, parter, apX, jud. Botoșani, prin avocat X, conform Împuternicirii avocațiale seria X din 15.09.2019.

S.C. X S.R.L, jud. Botoșani, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X din 17.09.2019 contestă :

"1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice;

2.Fișa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală - din care sumele stabilite prin estimare;

3.Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală;

4.Raportul de inspecție fiscală cu numărul de înregistrare F-IS Xcu toate anexele acestuia."

Motivat de faptul că din contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nrX din 17.09.2019, nu rezultă suma contestată și numărul deciziei contestate, organul de soluționare competent, prin adresa nr. ISR_DGR X/28.10.2019, transmisă prin poștă, a solicitat dnei av. X, în calitate de împuternicit al **S.C. X S.R.L**, jud. Botoșani să precizeze actele administrative fiscale atacate (denumire, număr și dată), precum și cuantumul sumei contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, în conformitate cu art.269 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Până la data prezentei decizii nu s-a primit niciun răspuns la solicitarea făcută, drept pentru care organul de soluționare competent, conform art. 269 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat, respectiv Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, pentru suma de **S lei**, reprezentând:

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

Prin adresa nr. ISR_REG/X, organul de soluționare competent a transmis contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AFJI/X, organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, în vederea soluționării acestui capăt de cerere în calitate de organ fiscal competent, în conformitate cu dispozițiile art. 272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin poștă respectiv în data de **31.07.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, prin poștă respectiv **16.09.2019** (luni) data poștei, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.A.J.I /X.

Contestația este semnată de avocat X, în calitate de împuternicit al **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, conform Împuternicirii avocațiale seria BT/ X din 15.09.2019.

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

I. S.C. X S.R.L, jud. Botoșani formulează contestație împotriva "*tuturor actelor comunicate societății, după cum urmează:*

- 1.Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice;*
- 2.Fișa privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală - din care sumele stabilite prin estimare;*
- 3.Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală;*
- 4.Raportul de inspecție fiscală cu numărul de înregistrare F-IS X cu toate anexele acestuia."*

Av. X, în calitate de împuternicit al **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, invocă "*excepția prescrierii dreptului de a stabili creanțe fiscale în conformitate cu prevederile art.110 și următoarele Cod Procedură Fiscală*", precizând că "*inspectorii au supus verificării perioada 01.01.2013-31.12.2018 în mod greșit*", perioada ce se impunea a fi supusă controlului fiscal "*este perioada 01.01.2014-31.12.2018, motivat de faptul că inspecția fiscală a început în anul 2019*".

Se precizează că la întocmirea tuturor actelor fiscale contestate menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au avut în vedere acte și fapte comerciale ce nu au avut loc niciodată.

Se precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit la nivelul anului 2013 venituri ce ar fi trebuit să fie înregistrate, în sumă totală de **S lei**, "*venituri ce nu au*

fost realizate niciodată, venituri ce trebuiau să genereze un profit impozabil (utopic) de S lei, profit ce nu a fost realizat." Astfel, pornind de la acest raționament se precizează că "în mod eronat, s-a stabilit nelegalitatea efectuării cheltuielilor cu protocolul" și au fost stabilite "total nelegal, sume cu titlu de cheltuieli cu impozitul pe profit."

În ceea ce privește anul 2014, se menționează că organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea înregistrată de societate cu suma de **S lei** și au stabilit un profit impozabil în sumă de S lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de **S lei**, "*profit ce nu a fost realizat niciodată*".

Totodată se precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2015 un impozit pe profit suplimentar de **S lei** aferent unui profit impozabil în sumă de S lei, pentru anul 2016 un impozit pe profit suplimentar de **S lei** aferent unui profit impozabil în sumă de S lei, iar la nivelul anului 2017, un profit impozabil în sumă de S lei "*față de care s-a calculat impozitul pe profit*".

Se opinează că toate sumele stabilite de organele de inspecție fiscală "*rezultă din acte și fapte comerciale ce nu au avut niciodată loc*" și că "*la baza actului de control se impune să existe operațiuni comerciale reale și nu operațiuni comerciale existente doar în aprecierea organului de control*".

În concluzie, **S.C. X S.R.L, jud. Iași** solicită admiterea contestației.

II.Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza delegării de competență nr. X, au efectuat inspecția fiscală la **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, având ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2013-31.12.2018 și a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017, inspecție fiscală ce a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;

- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată,

și a Fișei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală -din care sumele stabilite prin ESTIMARE nr. X contestate.

Organele de inspecție fiscală precizează că în conformitate cu informațiile din aplicația informatică Orbis/asociat-X.xls transmisă de către Compartimentul prețuri de transfer din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, rezultă că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** are tranzacții cu persoane afiliate.

Conform Procesului Verbal nr.X întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, s-a stabilit că se impune întocmirea de către societate a Dosarului prețurilor de transfer. În acest sens s-a înaintat administratorului, prin poștă cu confirmare de primire, Solicitarea de întocmire și prezentare a Dosarului prețurilor de transfer nr. AFJI – X, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2017, cu termen de prezentare 22.05.2019.

S.C. X S.R.L, jud. Botoșani, prin adresa nr.X înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, sub nr.X, a solicitat prelungirea termenului de prezentare a Dosarului prețurilor de transfer, cu 30 zile.

În baza prevederilor art.4 alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală prin adresa nr.AFJI-X, au comunicat societății că termenul limită de prezentare a Dosarului prețurilor de transfer este de 21.06.2019.

Prin Referatul pentru suspendarea inspecției fiscale nr. AFJI-X organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, au solicitat suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 22.03.2019, fapt pentru care s-a emis Decizia de suspendare a inspecției fiscale nr.X, înaintată către administratorul **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** pe baza de semnătură.

Cu adresa nr.354/21.06.2019 înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală sub nr.X, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a înaintat organelor de inspecție fiscală Dosarul prețurilor de transfer.

Se menționează că la data de 02.07.2019, organele de inspecție fiscală au procedat la reluarea inspecției fiscale, întocmind Referatul pentru reluarea inspecției fiscale nr. AFJI-X și Comunicarea reluării inspecției fiscale fără nr din data de 02.07.2019, ce a fost înaintată administratorului pe baza de semnătură.

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, se menționează că s-a verificat modul de calcul și înregistrare a acestuia pe baza bilanțurilor de verificare, a notelor contabile cu actele ce au stat la baza întocmirii lor, a bilanțurilor contabile și a declarațiilor de impozit pe profit și s-au constatat următoarele:

◀ La data de 31.12.2013 conform declarației D.101 privind impozitul pe profit aferent anului 2013, depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.INTERNT-X în data de 21.07.2014, societatea a declarat o pierdere fiscală în suma de **S lei**. Conform constatărilor anterioare din Raportul de inspecție fiscală întocmit pentru perioada 01.01.2008 - 30.09.2013, la data de 31.12.2012 societatea nu mai avea de recuperat pierdere fiscală din anii precedenți ca urmare a faptului că, baza impozabilă a fost reîntregită cu cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite în timpul controlului, ceea ce a condus la acoperirea integrală a pierderilor și înregistrarea de profit impozabil.

Din analiza Dosarului prețurilor de transfer, efectuată de organele de inspecție fiscală împreună cu Compartimentul Prețuri de Transfer din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, au rezultat următoarele:

-În perioada 2013 - 2017, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a realizat activități de producție încălțăminte în regim lohn în beneficiul părții sale afiliate S.C. X S.A. Dorohoi, jud. Botoșani.

-Obiectivul dosarului a fost de a stabili dacă prețurile de transfer aplicate în cazul tranzacțiilor desfășurate între **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** și partea sa afiliată S.C. X S.A. Dorohoi, jud. Botoșani, în decursul perioadei 2013 – 2017, sunt fundamentate în conformitate cu principiul valorii de piață.

Se precizează că în conformitate cu prevederile Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2506/2018, cap.III, procedura III.4, pct 3.2.2, procedura de ajustare a prețurilor de transfer intervine doar în situația în care organul de control constată că prețurile de transfer practicate de către contribuabilul verificat în cadrul tranzacțiilor derulate cu entități afiliate nu respectă principiul valorii de piață. Astfel, ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoana afiliată

pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

Se menționează că în anul 2013 din cele 11 companii prezentate în Anexa F-Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G - Indicatori financiari ai societăților acceptate, din Dosarul prețurilor de transfer, rezultă că o companie nu respectă criteriul de independență, respectiv persoanele cu funcții de conducere la societatea din eșantion mai dețin funcții de conducere și în alte companii. Rezultă că respectivele persoane ar putea deține controlul asupra activității desfășurate și având în vedere că nu se poate stabili cu certitudine dacă se deține sau nu controlul, se recomandă excluderea din eșantion a societății în cauză, pentru a se obține un eșantion de companii cu un grad de independență ridicat.

Se precizează că societate cu posibilă afiliere X - X a fost exclusă din eșantion și s-a recalculat intervalul intercuartilar conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală .

Rezultatele obținute sunt:

- Cuartila inferioara 2,55%
- Mediana 2,71%
- Cuartila superioara 5,04%
- X SRL RRCT = -33,75%

Din analiza prezentată mai sus s-a concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a înregistrat în cursul anului 2013, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 2,71%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **Slei**.

Totodată baza impozabilă înregistrată la data de 31.12.2013 a fost majorată cu suma de **S lei** înregistrată în contul 658.1-"Despăgubiri, amenzi si penalități", reprezentând dobânzi/majorări, penalități și amenzi datorate către autoritățile române și cu suma de **S lei** înregistrată în contul 623 - "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" nedeductibile fiscal .

Se precizează că, urmare ajustărilor fiscale efectuate în timpul controlului asupra profitului impozabil aferent anului 2013, cu cheltuielile nedeductibile fiscal organele de inspecție fiscală au stabilit suma deductibilă reprezentând cheltuielile de protocol.

Astfel din efectuarea calculului privind cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile a rezultat o bază impozabilă pentru calculul cheltuielilor de protocol în sumă de S lei pentru care s-au calculat cheltuieli de protocol în cuantum de 2% rezultând suma de S lei.

Se precizează că, întrucât societatea a înregistrat în anul 2013 cheltuieli de protocol în sumă de S lei, iar conform celor prezentate mai sus aceasta are dreptul la cheltuieli de protocol deductibile în sumă de S lei, diferența în sumă de S lei (S lei - S lei) reprezintă cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil.

Având în vedere că la data de 31.12.2013 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea acesteia cu suma de **S lei (Slei + S lei + S lei)**, rezultând astfel un profit impozabil în

sumă de **S lei** (-S lei + S lei), pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de **S lei (S lei*16%)**.

◀La data de 31.12.2014, conform declarației D.101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2013, depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.INTERNT-X în data de 30.03.2015, societatea a declarat o pierdere în sumă de **S lei**.

În anul 2014, din analiza Dosarului prețurilor de transfer, din cele 10 companii acceptate, prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G- Indicatori financiari ai societăților acceptate, urmare excluderii societății cu posibilă afiliere s-a recalculat intervalul intercuarticular conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, obținând următoarele rezultate:

- Cuartila inferioară 1,33%
- Mediana 3,49%
- Cuartila superioară 5,15%
- X SRL RRCT= -37,47%

Din analiza prezentată mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a înregistrat în cursul anului 2014, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și, astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 3,49%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**.

Având în vedere că la data de 31.12.2014 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea acesteia cu suma de **S lei (S lei reprezentând venituri neînregistrate + S lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 658.1 "Despăgubiri, amenzi și penalități")**, rezultând astfel un profit impozabil în sumă de **S lei (-S lei + S lei)**, pentru care societatea datorează la bugetul consolidat al statului un impozit pe profit suplimentar în suma de **S lei (S lei*16%)**.

◀La data de 31.12.2015 conform declarației D.101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2015, înregistrată la organul fiscal sub nr.INTERNT-X-2018 în data de 30.07.2018, societatea a declarat o pierdere în sumă de **S lei**.

Se precizează că, în anul 2015 din cele 15 companii, prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G- Indicatori financiari ai societăților acceptate, din Dosarul prețurilor de transfer, rezultă că 4 companii nu respectă criteriul de independență, respectiv persoane cu funcții de conducere la aceste societăți mai dețin funcții de conducere și în alte companii. Rezultă că respectivele persoane ar putea deține controlul asupra activității desfășurate și având în vedere că nu se poate stabili cu certitudine dacă se deține sau nu controlul, se recomandă excluderea din eșantion a societăților în cauză, pentru a se obține un eșantion de companii cu un grad de independență ridicat.

Se opinează că societățile cu posibilă afiliere, respectiv X - IX, XS.A și X S.A, au fost excluse din eșantion și s-a recalculat intervalul intercuarticular conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, obținându-se următoarele rezultate:

- Cuartila inferioară 1,81%
- Mediana 2,89%
- Cuartila superioara 7,21%

- X SRL RRCT= -0,10%

Din analiza prezentată mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, a înregistrat în cursul anului 2015, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 2.89%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**.

Având în vedere că la data de 31.12.2015 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în suma de **S lei**, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea acesteia cu suma de **S lei**, rezultând astfel un profit impozabil în sumă de **S lei** (-S lei + S lei), pentru care societatea datorează la bugetul consolidat al statului un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** (S lei*16%)

◀La data de 31.12.2016, conform declarației D.101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2016, depusă la organul fiscal sub nr.INTERNT-X-2018 în data de 30.07.2018, societatea a declarat o pierdere în sumă de **S lei**.

În urma analizării Dosarului prețurilor de transfer nr. AFJI – X, din cele 14 companii, prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G- Indicatori financiari ai societăților acceptate, a rezultat că 4 companii nu respectă criteriul de independență, respectiv persoane cu funcții de conducere la aceste societăți mai dețin funcții de conducere și în alte companii, respectiv cele 4 persoane ar putea deține controlul asupra activității desfășurate și având în vedere că nu se poate stabili cu certitudine dacă se deține sau nu controlul, se recomandă excluderea din eșantion a societăților în cauză, pentru a se obține un eșantion de companii cu un grad de independență ridicat.

Se menționează că, astfel au fost excluse din eșantion cele 4 companii, respectiv X, L.D.A; X, L.D.A; X S.A și X S.A, și s-a recalculat intervalul intercuartilar conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, obținându-se următoarele rezultate: .

- Quartila inferioară	3,00%
- Mediana	5,10%
- Quartila superioara	8,36%
- X SRL RRCT	= -2,24%

Din analiza prezentată mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, a înregistrat în cursul anului 2016, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 5,10%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**, rezultată din calcul prezentat în anexa nr. 3, la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, se precizează că în luna iulie 2016 societatea a înregistrat în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" suma de **S lei**, în baza facturilor emise de S.C. X S.R.L Rădăuți nr.X (**S lei**), nr. X (**S lei**), nr.1121046/14.07.2016 (**S lei**) și nr. X (**S lei**), reprezentând reparații pentru autoturismul cu număr de înmatriculare X, autoturism ce nu este înregistrat în patrimoniul societății, conform registrului imobilizărilor prezentat în timpul inspecției fiscale, iar în luna noiembrie 2016

societatea a înregistrat în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" suma de **S lei** în baza facturii nr.X emisă de X pentru S.C. X S.A Dorohoi.

Având în vedere că la data de 31.12.2016 societatea a înregistrat și declarat o pierdere fiscală în suma de **S lei**, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea acesteia cu suma de **S lei (S lei + S lei + S lei)**, rezultând astfel un profit impozabil în sumă de **S lei (-S lei + S lei)**, pentru care societatea datorează la bugetul consolidat al statului suma de **S lei (S lei*16%)**.

◀La data de 31.12.2017 conform declarației D.101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2017, înregistrată la organul fiscal sub nr.INTERNT-X în data de 30.07.2018, societatea a declarat o pierdere în sumă de **S lei**.

În urma analizării Dosarului prețurilor de transfer nr. AFJI – X, din cele 14 companii, prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G- Indicatori financiari ai societăților acceptate, a rezultat că 4 companii nu respectă criteriul de independență, respectiv persoane cu funcții de conducere la aceste societăți mai dețin funcții de conducere și în alte companii, respectiv cele 4 persoane ar putea deține controlul asupra activității desfășurate și având în vedere că nu se poate stabili cu certitudine dacă se deține sau nu controlul, se recomandă excluderea din eșantion a societăților în cauză, pentru a se obține un eșantion de companii cu un grad de independență ridicat.

Se menționează că, au fost excluse din eșantion cele 4 companii, respectiv X, L.D.A; X, L.D.A; X S.A și X S.A, și s-a recalculat intervalul intercuartilar conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, obținându-se următoarele rezultate:

- Cuartila inferioară 2,85%
- Mediana 4,01%
- Cuartila superioara 10,71%
- X SRL RRCT = -5.31%

Din analiza prezentată mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, a înregistrat în cursul anului 2017, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 4,01%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**.

Totodată, se precizează că în lunile februarie și august 2017 societatea a înregistrat în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" suma de **S lei** în baza facturilor emise de S.C. X S.R.L Rădăuți, respectiv facturile nr. X (**S lei**) și nr.X (**S lei**), reprezentând reparații pentru autoturismul cu număr de înmatriculareX, autoturism ce nu este înregistrat în patrimoniul societății, iar în luna aprilie 2017 s-a înregistrat în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" suma de **S lei** în baza chitanțelor nr.X (**S lei**), nr.X (**S lei**) și nr.X (**S lei**), reprezentând impozite și taxe locale (impozit clădiri, taxă teren) achitate pentru S.C. X S.R.L și S.C. X S.R.L.

Având în vedere că la data de 31.12.2017 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea acesteia cu suma de **S lei (S lei + S lei + S lei)**, rezultând astfel un profit impozabil în sumă de **S lei (-S lei + S lei)**, pentru care societatea datorează la bugetul consolidat al statului suma de **S lei (S lei*16%)**.

Pentru întreaga perioadă supusă verificării, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderile fiscale înregistrate și declarate de societate în sumă totală de **S lei** (S lei în anul 2013 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016 + S lei în anul 2017), cu suma de **S lei** (S lei în anul 2013 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016 + S lei în anul 2017) și au stabilit un profit impozabil în sumă de S lei (-S lei + S) cu un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **S lei** (**S lei** aferent anului 2013 + **S lei** aferent anului 2014 + **S lei** aferent anului 2015 + **S lei** aferent anului 2016 + **S lei** aferent anului 2017).

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se precizează că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** este plătitoare de TVA începând cu data de 18.04.2000, perioada supusă controlului fiind 01.10.2013 - 31.12.2018.

În urma verificării modului de calcul și înregistrare a taxei pe valoarea adăugată, pe baza jurnalelor de vânzări și cumpărări, cu documentele ce au stat la baza colectării și deducerii taxei pe valoarea adăugată, a deconturilor de TVA și bilanțelor de verificare, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei**, formată din:

- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturilor nr. X(S lei), nr.X (S lei), nr. X (S lei), nr. X (S lei), nr.X (S lei) și nr.X (S lei), emise de S.C. X S.R.L Rădăuți, reprezentând reparații pentru autoturismul cu numărul de înmatriculare X, autoturism ce nu aparține societății.

- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturii nr.X emisă de S.C. X S.R.L Rădăuți pentru S.C. X S.R.L Buzău.

Au fost invocate : art. 11 alin.(2), art. 19 alin. (1) și alin.(2), art. 21 alin. (3) lit. f), art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin.(4), art. 25 alin.(1), art. 297 alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 102 alin.(3) și art.299 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C. X S.R.L, jud. Iași**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L, jud. Iași, contribuabil mic, societate cu capital privat autohton și străin, are ca obiect de activitate "*Fabricarea încălțăminte*" cod CAEN 1520, capital social X lei, codul de înregistrare fiscală X, iar în perioada verificată a avut ca asociați pe X (25%) și S.C.X S.R.L, CUI X (75%) și administrator pe X.

Perioada verificată:

-impozit pe profit	01.01.2013-31.12.2017
-taxa pe valoarea adăugată	01.10.2013-31.12.2018

Aspecte procedurale

Referitor la invocarea contestatarii a "*excepției prescrierii dreptului de a stabili creanțe fiscale în conformitate cu prevederile art.110 și următoarele Cod Procedură Fiscală*", precizând că "*inspectorii au supus verificării perioada 01.01.2013-31.12.2018 în mod greșit*", perioada ce se impunea a fi supusă controlului fiscal "*este*

perioada 01.01.2014-31.12.2018, motivat de faptul că inspecția fiscală a început în anul 2019”.

În drept, prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care a intrat în vigoare la data de 01.01.2016 a fost schimbat momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Pe de altă parte, art.347 din același act normativ prevede faptul că „*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.*”

Pe cale de consecință, dispozițiile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile și termenelor de prescripție care au început să curgă până la data de 1 ianuarie 2016, ne reprezentând relevanță dacă, până la data de 1 ianuarie 2016, a început sau nu inspecția fiscală.

În acest context, dispozițiile noului Cod de procedură fiscală referitoare la momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție al dreptului organului de a stabili obligații fiscale, se aplică, în principal, creanțelor fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016. Pentru creanțele născute anterior datei de 1 ianuarie 2016 și pentru care a început să curgă termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale până la data de 1 ianuarie 2016, sunt aplicabile prevederile vechiului Cod de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.22, art.23, art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

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

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

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

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

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

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

“Art. 23. – (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”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

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

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

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

Totodată, potrivit art. 16 și art. 44 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 16. – (1) Anul fiscal este anul calendaristic.

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat”.

“Art. 44. - (1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.”

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematică a art. 22 și art. 23 din Codul de procedură fiscală rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă întrucât numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabilul însuși prin declarație, să stabilească eventuale diferențe și să le perceapă. Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, de verificare a *"legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora"*.

Sunt aplicabile și prevederile art.98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 98 (1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația

depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezultă că inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând timpul în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de obligații fiscale, se constată că aceasta este în strânsă 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.

Din coroborarea acestor dispoziții legale rezultă că data la care se stabilește baza de impunere a impozitului pe profit pentru anul 2013 este 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală; în cazul impozitului pe profit termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune declarația anuală D.101 privind impozitul pe profit, ca urmare a stabilirii calității de persoană impozabilă, respectiv în anul 2014, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina contribuabilului impozit pe profit aferent anului 2013 începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2015.

Referitor la condițiile de suspendare a inspekției fiscale și la durata efectuării acesteia, având în vedere perioada verificată, în speță sunt aplicabile normele legale în vigoare la data producerii suspendării termenului de prescripție, respectiv art.92, art.98, art.102 și art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 92 - (1) Termenele prevazute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspekției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspekției fiscale."

"Art. 98 (1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de

prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."

"Art. 102 (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare."

"Art.104 - (3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

[...]"

În concret, în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind impozitul pe profit anual, formular 101, având în vedere prevederile art.35 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2013-31.12.2014, conform căruia:

"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."

Având în vedere dispozițiile art.35 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2013-31.12.2014, care stipulează că termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit la organul fiscal competent pe anul 2013 este 25 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor, coroborate cu prevederile art. 23 și art.91 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit datorat pentru anul 2013, respectiv, data la care se naște baza de impunere, este data de 25.03.2014, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, impozitul pe profit pentru anul 2013, curge de la data de 01.01.2015.

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2013, pentru care declarația anuală de impozit pe profit trebuia depusă până la termenul prevăzut, respectiv până la data de 25 martie 2014, conform art. 35 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2015 și se împlinește la data de 31 decembrie 2019. Or, inspecția fiscală a început în data de 04.03.2019, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 35, fiind efectuată în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 31.12.2013:

“Art. 156¹

(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.(...)”.

“Art. 156². -Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(...)”.

Având în vedere că:

-în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/ trimestriale, pe baza decontului privind operațiile realizate, se stabilește TVA de plată sau de recuperat, în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor;

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA,

- și conform informațiilor din baza de date ANAF -VECTOR FISCAL, în perioada 18.04.2000-01.03.2018, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada fiscală înregistrată pentru **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, este luna calendaristică, rezultă că:

-pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2013 - 30.11.2013, termenul de depunere a decontului de TVA este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2014 și se împlinește la data de 31.12.2018 (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

- pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2013, termenul de depunere a decontului de TVA este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, astfel ca termenul de prescripție, în

conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care societatea avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2015 și se împlinește la data de 31.12.2019 (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

Prin urmare, termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de 01.01.2014, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată pentru perioada 01.10.2013-30.11.2013, s-a împlinit la data de 31.12.2018, dată anterioară începerii inspecției fiscale, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA aferentă perioadei 01.10.2013-30.11.2013 era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală reacționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, iar pentru termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de 01.01.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată pentru luna decembrie 2013 s-a împlinit la data de 31.12.2019, dată ulterioară înscrierii în Registrul unic de control și a emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X9 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Se reține că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe aferente anului 2013 ci doar diferențe aferente anilor 2016, 2017 și 2018.

În speță, inspecția fiscală finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X9 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași a început la data de 04.03.2019 conform înscrierii în Registrul unic de control, iar între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere cursul prescripției se suspendă conform prevederilor art.95 alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală înăuntrul termenului de prescripție de 5 ani, și pe cale de consecință dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale nu era prescris la data începerii inspecției fiscale finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. F-IS X9 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Precizăm că în acest sens s-a pronunțat și jurisprudența recentă prin Sentința nr.X6 din 29 decembrie 2016, menținută prin Decizia nr.X pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în Dosar nr.X, în ale cărei considerente se precizează explicit, 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".

Astfel, creanța fiscală, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2013 și taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2013, s-a născut la data de 25.03.2014, respectiv 25.01.2014, când a fost termenul de depunere declarației D.101 privind impozitul pe profit și respectiv a decontului de TVA aferent lunii decembrie 2013. Prin urmare, potrivit art.91 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție de 5 ani, pentru obligațiile aferente anului 2013 începe să curgă de la data de 01.01.2015, astfel că susținerile reclamantei cu privire la intervenirea prescripției în raport cu data începerii inspecției fiscale, sunt nefondate.

Având în vedere cele precizate, susținerea societății privind prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili debite suplimentare de plată, reprezentând impozit pe profit pentru anul 2013, și taxa pe valoarea adăugată pentru anii 2016, 2017 și 2018, se va respinge ca neîntemeiată.

Aspecte de fond

3.1 Referitor la suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, aferent unei baze de impozitare în sumă de S lei stabilită prin recuperarea pierderilor fiscale înregistrate de societate în perioada 01.01.2013-31.12.2017 în sumă totală de S lei cu veniturilor în sumă de S lei rezultate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatoarei, urmare analizării Dosarului prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor dintre societatea contestatoare și societatea afiliată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea dispozițiilor exprese cuprinse în Anexa 3 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, respectiv Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, dispoziții legale imperative care produc efecte erga omnes, iar în motivarea contestației petenta nu a prezentat argumente și documente care să confirme pretențiile din contestația formulată.

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare inspecției efectuate la **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, a constatat că, în perioada 2013 - 2017, societatea a realizat activități de producție încălțăminte în regim lohn în beneficiul părții sale afiliate, S.C. X S.A Dorohoi, CUI RO X.

Se precizează că, în baza informațiilor din aplicația informatică Orbis/asociat-X.xls transmisă organelor de inspecție fiscală de către Compartimentul prețuri de transfer din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, rezultă că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a realizat tranzacții cu persoane afiliate.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, conform Procesului Verbal nr.X au stabilit că se impune întocmirea de către **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a Dosarului prețurilor de transfer, în acest sens înaintând administratorului societății, prin poștă cu confirmare de primire, Solicitarea de întocmire și prezentare a Dosarului prețurilor de transfer nr. AFJI – X, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2017, cu termen de prezentare 22.05.2019.

S.C. X S.R.L, jud. Botoșani, prin adresa nr.X înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală sub nr.X, a solicitat prelungirea termenului de prezentare a Dosarului prețurilor de transfer cu 30 zile.

În baza prevederilor art.4 alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr.AFJI-X, a comunicat societății că termenul limită de prezentare a Dosarului prețurilor de transfer este 21.06.2019.

Cu adresa nr.X înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, sub nr.X, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a înaintat organului de inspecție fiscală, Dosarul prețurilor de transfer.

Se precizează că obiectivul dosarului a fost de a se stabili dacă prețurile de transfer aplicate în cazul tranzacțiilor desfășurate între **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** și partea sa afiliată S.C. X S.A, în decursul perioadei 2013 – 2017, sunt fundamentate în conformitate cu principiul valorii de piață.

Urmare analizării Dosarului prețurilor de transfer, s-a constatat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, în perioada 2013 - 2017, a înregistrat rate ale rentabilității sub cuarțile inferioare anuale înregistrate pe piață, fapt pentru care s-a procedat la ajustarea veniturilor.

Se precizează că în conformitate cu prevederilor din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2506/2018 privind aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, nepublicat, cap.III, procedura III.4, pct 3.2.2, procedura de ajustare a prețurilor de transfer intervine doar în situația în care organul de control constată că prețurile de transfer practicate de către contribuabilul verificat în cadrul tranzacțiilor derulate cu entități afiliate nu respectă principiul valorii de piață. Astfel, ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoana afiliată pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

Astfel, analizării documntelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că:

◀ În anul 2013 din cele 11 companii prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G - Indicatori financiari ai societăților acceptate, din Dosarul prețurilor de transfer, rezultă că o companie nu respectă criteriul de independență, respectiv persoanele cu funcții de conducere la societatea din eșantion mai dețin funcții de conducere și în alte companii. Rezultă că

respectiv persoane ar putea deține controlul asupra activității desfășurate și având în vedere că nu se poate stabili cu certitudine dacă se deține sau nu controlul, se recomandă excluderea din eșantion a societății în cauză, pentru a se obține un eșantion de companii cu un grad de independență ridicat.

Se precizează că societatea cu posibilă afiliere, respectiv X L.D.A a fost exclusă din eșantion și s-a recalculat intervalul intercuartilar conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală .

Rezultatele obținute sunt:

- Cuartila inferioara 2,55%
- Mediana 2,71%
- Cuartila superioara 5,04%
- X SRL RRCT = -33,75%

Din analiza prezentată mai sus s-a concluzionat ca **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a înregistrat în cursul anului 2013, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 2,71%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**.

Se menționează că la 31.12.2013 societatea a înregistrat și declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei, pierdere ce a fost diminuată cu suma de **S lei** reprezentând venituri rezulate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate.

◀ În anul 2014, din cele 10 companii acceptate, prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G- Indicatori financiari ai societăților acceptate, din Dosarul prețurilor de transfer, urmare excluderii societății cu posibilă afiliere, respectiv X, L.D.A, s-a recalculat intervalul intercuartilar conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, obținând următoarele rezultate:

- Cuartila inferioară 1,33%
- Mediana 3,49%
- Cuartila superioară 5,15%
- X SRL RRCT= -37,47%

Din analiza prezentată mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a înregistrat în cursul anului 2014, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și, astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 3,49%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**.

Se menționează că la 31.12.2014 societatea a înregistrat și declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei, pierdere ce a fost diminuată cu suma de **S lei** reprezentând venituri rezulate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate.

◀ În anul 2015 din cele 15 companii, prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G- Indicatori financiari ai societăților acceptate, din Dosarul prețurilor de transfer, rezultă că 4 companii nu respectă criteriul de independență, respectiv persoane cu funcții de conducere la

aceste societăți mai dețin funcții de conducere și în alte companii. Rezultă că respectivele persoane ar putea deține controlul asupra activității desfășurate și având în vedere că nu se poate stabili cu certitudine că se deține sau nu controlul, se recomandă excluderea din eșantion a societăților în cauză, pentru a se obține un eșantion de companii cu un grad de independență ridicat.

Se opinează că societățile cu posibilă afiliere, respectiv X LDA; X, LDA; X SA și X SA, au fost excluse din eșantion și s-a recalculat intervalul intercuartilar conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, obținându-se următoarele rezultate:

- Cuartila inferioară 1,81%
- Mediana 2,89%
- Cuartila superioara 7,21%
- X SRL RRCT= -0,10%

Din analiza prezentată mai sus organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, a înregistrat în cursul anului 2015, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 2.89%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**.

Se menționează că la 31.12.2015 societatea a înregistrat și declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei, pierdere ce a fost diminuată cu suma de **S lei** reprezentând venituri rezultate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate.

◀ În anul 2016, în urma analizării Dosarului prețurilor de transfer nr. AFJI – X, din cele 14 companii, prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G- Indicatori financiari ai societăților acceptate, a rezultat că 4 companii nu respectă criteriul de independență, respectiv persoane cu funcții de conducere la aceste societăți mai dețin funcții de conducere și în alte companii, respectiv persoanele cu funcții de conducere ar putea deține controlul asupra activității desfășurate și având în vedere că nu se poate stabili cu certitudine dacă se deține sau nu controlul, se recomandă excluderea din eșantion a societăților în cauză, pentru a se obține un eșantion de companii cu un grad de independență ridicat.

Astfel fost excluse din esantion cele 4 companii, respectiv X, LDA; X, LDA; XSA și X SA, și s-a recalculat intervalul intercuartilar conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, obținându-se următoarele rezultate:

- Cuartila inferioară 3,00%
- Mediana 5,10%
- Cuartila superioara 8,36%
- X SRL RRCT = -2,24%

Din analiza prezentată mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, a înregistrat în cursul anului 2016, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 5,10%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**, astfel pierderea fiscală înregistrată și declarată de societate în sumă de S lei a fost diminuată cu această sumă .

◀ În anul 2017, în urma analizării Dosarului Prețurilor de Transfer nr. AFJI – X, din cele 14 companii, prezentate în Anexa F- Lista societăților acceptate și descrierea activității acestora și în Anexa G- Indicatori financiari ai societăților acceptate, a rezultat că 4 companii nu respectă criteriul de independență, respectiv persoane cu funcții de conducere la aceste societăți mai dețin funcții de conducere și în alte companii, respectiv persoanele cu funcții de conducere ar putea deține controlul asupra activității desfășurate și având în vedere că nu se poate stabili cu certitudine dacă se deține sau nu controlul, se recomandă excluderea din eșantion a societăților în cauză, pentru a se obține un eșantion de companii cu un grad de independență ridicat.

Astfel fost excluse din eșantion cele 4 companii, respectiv X, LDA; X, LDA; X SA și X SA, și s-a recalculat intervalul intercuartilar conform anexei nr.2 la raportul de inspecție fiscală, obținându-se următoarele rezultate: .

- Cuartila inferioară 2,85%
- Mediana 4,01%
- Cuartila superioara 10,71%
- X SRL RRCT = -5,31%

Din analiza prezentată mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, a înregistrat în cursul anului 2016, un nivel de rentabilitate în afara intervalului de comparabilitate generală, respectiv sub cuartila inferioară, și astfel a fost ajustat acest indicator la mediana indicatorului de comparabilitate, adică 4,01%.

Urmare ajustării veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, a rezultat o mărire a bazei de impozitare cu suma de **S lei**.

Se menționează că la 31.12.2017 societatea a înregistrat și declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei, pierdere ce a fost diminuată cu suma de **S lei** reprezentând venituri rezultate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate.

Astfel, pierderea totală în sumă de **S lei** (S lei anul 2013 + S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2016 + S lei anul 2017), înregistrată și declarată de societate, în perioada 01.01.2013-31.12.2017, a fost diminuată cu suma totală de **S lei** (S lei anul 2013 + S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2016 + S lei anul 2017) reprezentând venituri rezultate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, organele de inspecție fiscală stabilind un profit impozabil în sumă de **S lei** (-S lei + S lei) cu un impozit pe profit datorat în sumă de **S lei (S lei x 16 %)**.

S.C. X S.R.L, jud. Botoșani invocă faptul că la întocmirea tuturor actelor fiscale contestate, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere acte și fapte comerciale ce nu au avut loc niciodată, și că veniturile stabilite ca diferențe de organele de inspecție fiscală "*nu au fost realizate niciodată*".

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, care arată:

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

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

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

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile 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."

La pct.25 și pct 36 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea articolului mai-sus citat, se precizează:

"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. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. 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.

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.”

Prin art.2 din Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, se precizează că:

“(1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.

(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.

(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cae precizează:

"Art.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

- 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 Linii directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile 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) Prevederile alin. (1) - (4) se aplică în scopul stabilirii impozitelor directe."

În speță sunt aplicabile și prevederile art.1, art.2, art.8 și art.9 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, care precizează:

"ART. 1 În vederea documentării respectării principiului valorii de piață a prețurilor de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor desfășurate cu persoane afiliate, contribuabilii/plătitorii au obligația de a întocmi dosarul prețurilor de transfer, în condițiile stabilite prin prezentul ordin."

"Art.2

(3) Dosarul prețurilor de transfer întocmit potrivit alin. (1) poate fi solicitat de organul fiscal și în afara unei acțiuni de inspecție fiscală, în baza [art. 58 și 64](#) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare."

"ART. 8

Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare."

"ART. 9

(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.

(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.

(3) În cazul ajustării/estimării prețurilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces."

Conform art.9 paragraf.1 din Convenția Model de Evitare a Dublei Impuneri, aflat la baza tratatelor bilaterale de taxare, se menționează: **"Atunci când condițiile stabilite sau impuse în cazul relațiilor comerciale sau financiare derulate între două societăți afiliate, diferă de cele stabilite între companii independente, orice profit care, în lipsa acestor circumstanțe, ar fi fost realizat de una din**

aceste companii, dar care datorită acestor circumstanțe, nu a fost realizat, poate fi inclus în profitul realizat de respectiva societate și taxat în consecință”.

Liniile directoare OCDE continua definirea principiului valorii de piață și a prețurilor de transfer și menționează: **“Principiul valorii de piață (...) reflectă, în cel mai fidel mod, principiile caracteristice pieței libere în cazurile în care bunurile și serviciile sunt transferate între companiile afiliate. Acesta reflectă relațiile economice ale aspectelor și circumstanțelor controlate de contribuabil și adoptă drept etalon principiile unei piețe libere.”**

Ghidul OCDE menționează la capitolul I Principiul lungimii de brat, subcapitolul D 1.3.5 Strategii de afaceri paragraful 1.60, respectiv subcapitolul D3 pierderi, paragraful 1.70 ca: **“o entitate afiliată poate înregistra pierderi în situații precum: este în stadiul de start –up (începere a afacerii), este în faza de penetrare a pieței, lansează produse și servicii noi.”**

În concret, în conformitate cu informațiile din aplicația informatică Orbis/asociat-X.xls transmisă de către Compartimentul Prețuri de transfer din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are relații de afiliere cu S.C. X S.A. Dorohoi, jud.Botoșani .

Conform Procesului Verbal nr.X întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani la **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, s-a stabilit că se impune întocmirea Dosarului prețurilor de transfer. In acest sens s-a înaintat administratorului societății, prin poștă cu confirmare de primire, Solicitarea de întocmire și prezentare a Dosarului Prețurilor de Transfer nr. AFJI – X, pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2017, cu termen de prezentare 22.05.2019.

S.C. X S.R.L, jud. Botoșani, prin adresa nr.X înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală sub nr.X, a solicitat prelungirea termenului de prezentare a Dosarului prețurilor de transfer, cu 30 zile.

In baza prevederilor art.4 alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a Dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, organul de inspecție fiscală prin adresa nr.AFJI-X, a comunicat societății că termenul limită de prezentare a Dosarului prețurilor de transfer este de 21.06.2019.

Cu adresa nr.X înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală sub nr.X, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a înaintat organului de inspecție fiscală Dosarul prețurilor de transfer.

Obiectivul dosarului a fost de a stabili dacă prețurile de transfer aplicate în cazul tranzacțiilor desfășurate între S.C. X S.R.L și partea sa afiliată S.C. X S.A, în decursul perioadei 2013 – 2017, sunt fundamentate în conformitate cu principiul valorii de piață.

In perioada 2013 - 2017, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a realizat activități de producție încălziminte în regim lohn în beneficiul părții sale afiliate, S.C. X S.A Dorohoi, jud. Botoșani, CUI RO X.

Din verificarea Dosarului prețurilor de transfer, pentru perioada 2013 - 2017, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** a înregistrat rate ale rentabilității sub cuartilele inferioare anuale înregistrate pe piață, fapt pentru care au procedat la ajustarea veniturilor.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 , care precizează:

" 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".

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 19 - Reguli generale

(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."

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Se reține că pierderea totală în sumă de **S lei** (S lei anul 2013 + S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2016 + S lei anul 2017), înregistrată și declarată de societate, în perioada 01.01.2013-31.12.2017, a fost diminuată de organele de inspecție fiscală cu suma totală de **S lei** (S lei anul 2013 + S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2016 + S lei anul 2017) reprezentând venituri rezultate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, stabilind un profit impozabil în sumă de **S lei** (-S lei + S lei) cu un impozit pe profit datorat în sumă de **S lei** (**S lei x 16 %**).

Se reține că însăși **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, în Dosarul prețurilor de transfer, prezentat organelor de inspecție fiscală, anexat în copie la dosarul cauzei, menționează la pag.8 alin. 2 că *"În urma analizei efectuate, am concluzionat că în cazul tranzacției analizate, marja netă de profit obținută de X din activitatea de producție de încălțăminte în sistem lohn în beneficiul X în fiecare an din perioada*

2013-2017 se situează sub nivelul cuartilei inferioare a intervalului valorii de piață calculat pentru societăți independente comparabile."

Se reține că societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în susținerea propriei cauze cu privire la modul de stabilire a ratei rentabilității și a valorii mediane a intervalului de comparare a indicatorilor financiari, stabilite anual de organele de inspecție fiscală, în baza Dosarului prețurilor de transfer depus la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală sub nr.X, ci doar s-a rezumat la a preciza că veniturile și profiturile stabilite de organele de inspecție fiscală nu au fost realizate niciodată și că toate sumele stabilite de organele de inspecție fiscală "rezultă din acte și fapte comerciale ce nu au avut niciodată loc" și că "la baza actului de control se impune să existe operațiuni comerciale reale și nu operațiuni comerciale existente doar în aprecierea organului de control."

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare".

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

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...)"

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 "cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege" și art.250 "dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]" din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatoare nu anexează documente justificative prin care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, iar prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat veniturilor de exploatare cu indicatorul de

comparabilitate, diminuând pierderea totală în sumă de **S lei** (S lei anul 2013 + S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2016 + S lei anul 2017), înregistrată și declarată de societate, în perioada 01.01.2013-31.12.2017, cu suma totală de **S lei** (S lei anul 2013 + S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2016 + S lei anul 2017) reprezentând venituri rezultate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, stabilind un profit impozabil în sumă de **S lei** (-S lei + S lei) cu un impozit pe profit datorat în sumă de **S lei (S lei x 16%)**, urmând a se *respinge contestația ca neîntemeiată*, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”

3.2 Referitor la suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei reprezentând cheltuieli de protocol

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă societatea datorează suma de S lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei, în condițiile în care din analiza documentelor prezentate de societate în susținerea contestației nu rezultă o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societate, în anul 2013, a înregistrat în contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” suma de S lei și a declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei .

Urmare ajustărilor fiscale efectuate în timpul controlului asupra profitului impozabil aferent anului 2013, cu cheltuielile nedeductibile fiscal și a veniturilor rezultate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, organele de inspecție fiscală au stabilit suma deductibilă a cheltuielilor de protocol.

Astfel din efectuarea calculului privind cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile a rezultat o bază impozabilă pentru calculul cheltuielilor de protocol în sumă de S lei, pentru care s-au calculat cheltuieli de protocol deductibile fiscal în cuantum de 2% în sumă de S lei.

Se precizează că, întrucât societatea a înregistrat în anul 2013 cheltuieli de protocol în sumă de S lei, iar conform celor prezentate mai sus aceasta are dreptul la cheltuieli de protocol deductibile în sumă de S lei, diferența în sumă de S lei (S lei - S lei) reprezintă cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, determinând un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%)

S.C. X S.R.L, jud. Botoșani precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit la nivelul anului 2013 venituri ce ar fi trebuit să fie înregistrate, în sumă totală de **S lei**, *"venituri ce nu au fost realizate niciodată, venituri ce trebuiau să genereze un profit impozabil (utopic) de S lei, profit ce nu a fost realizat."* Astfel, pornind de la acest raționament se precizează că *"în mod eronat, s-a stabilit nelegalitatea efectuării cheltuielilor cu protocolul"* și au fost stabilite *"total nelegal, sume cu titlu de cheltuieli cu impozitul pe profit."*

În drept, potrivit art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabil în anul 2013:

*"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**"*.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.(1) și alin.(3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabil în anul 2013:

*"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.***

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit".

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că în cazul înregistrărilor **cheltuielile de protocol , acestea au deductibilitate limitată, respectiv în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.**

Se reține că în anul 2013, **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei, iar din evidența contabilă prezentă organelor de inspecție fiscală a rezultat că la 31 decembrie 2013 avea înregistrat în contul 623 "Cheltuieli de

protocol, reclamă și publicitate" suma de S lei, cheltuieli ce trebuiau declarate în declarația D.101 privind impozitul pe profit, anul 2013, ca nedeductibile fiscal.

Se reține că, urmare ajustărilor fiscale efectuate în timpul controlului asupra profitului/pierderii impozabile aferent anului 2013, cu cheltuielile nedeductibile fiscal și a veniturilor rezultate din ajustarea veniturilor de exploatare cu indicatorul de comparabilitate, organele de inspecție fiscală au stabilit suma deductibilă a cheltuielilor de protocol.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

La stabilirea situației de fapt fiscale, organele de control au acționat conform dispozițiilor art.6, art.55 și art.72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/ plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.

“ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

[...]

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

“ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp **este cel mai în măsură să aprecieze**, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și **să adopte soluția admisă de lege**, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, **fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.**

Se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea calculului privind cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile și au stabilit o bază impozabilă pentru calculul cheltuielilor de protocol în sumă de S lei pentru care au calculat cheltuieli de protocol în cuantum de 2% în sumă de S lei.

Se reține că, societatea a înregistrat în anul 2013 cheltuieli de protocol în sumă de S lei, iar urmare calculelor efectuate de organele de inspecție fiscală societatea avea dreptul la cheltuieli de protocol deductibile în sumă de S lei, diferența în sumă de S lei (S lei - S lei) reprezentând cheltuieli de protocol fiind considerată ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%)

Se reține că, deși petenta susține că *"în mod eronat, s-a stabilit nelegalitatea efectuării cheltuielilor cu protocolul"*, nu prezintă motivele de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

Astfel, ținând cont de principiul de drept "*actori incumbit probatio*", cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, se reține că simpla susținere a unității, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, precum și faptul că petentul nu aduce argumente de fapt și de drept sau documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat ca și cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile de protocol în sumă de **S lei** pentru care au calculat un impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$), urmând a *se respinge ca neîntemeiată* contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]."

3.3 Referitor la suma totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** -impozit pe profit;
- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă societatea datorează suma de S lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, sume stabilite suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L, jud. Botoșani prin Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în condițiile în care societatea nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organului fiscal.

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, au constatat că :

- la data de 31.12.2013 societatea avea înregistrat în contul 658.1- "Despăgubiri, amenzi si penalități", cheltuieli în sumă de **S lei** ce nu sunt deductibile fiscal și care nu au fost trecute în declarația D.101 privind impozitul pe profit înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNET X din 21.07.2014;

- la data de 31.12.2014 societatea avea înregistrat în contul 658.1- "Despăgubiri, amenzi si penalități", cheltuieli în sumă de **S lei** ce nu sunt deductibile

fiscal și care nu au fost trecute în declarația D.101 privind impozitul pe profit înregistrată la organul fiscal sub nr. INTERNET X din 30.03.2015;

- în luna iulie 2016, februarie și august 2017 societatea a înregistrat în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" suma de **S lei**, în baza facturilor nr.X (**S lei**), nr.X (**S lei**), nr.X(**S lei**), nr. X (**S lei**), nr. X (**S lei**) și nr. X (**S lei**), emise de S.C. X S.R.L Rădăuți, reprezentând reparații pentru autoturismul cu număr de înmatriculare X, autoturism ce nu este înregistrat în patrimoniul societății, conform registrului imobilizărilor prezentat de societate.

- în luna noiembrie 2016 și luna aprilie 2017 societatea a înregistrat în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" suma de **S lei** în baza facturii nr.X (**S lei**) emisă de X pentru S.C. X S.A Dorohoi și în baza chitanțelor nr.X (**S lei**), nr.X (**S lei**) și nr.X (**S lei**), reprezentând contravaloarea impozite și taxe locale (impozit clădiri, taxă teren) achitate pentru S.C. X S.R.L și S.C. X S.R.L.

Pentru cheltuielile în sumă totală de **S lei** (**S lei** -dobânzi amenzi și penalități +**S lei** reparații autoturism + **S lei** cheltuieli înregistrate în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate") organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de **S lei** (S lei x 16 %).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei**, formată din:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturilor nr.X(S lei), nr.X (S lei), nr. X (S lei), nr. X (S lei), nr.X (S lei) și nr. X (S lei), emise de S.C. X S.R.L Rădăuți, reprezentând reparații pentru autoturismul cu numărul de înmatriculare X, autoturism ce nu aparține societății.

- **S lei** – taxa pe valoarea adăugată dedusă în baza facturii nr.X emisă de S.C. X S.R.L Rădăuți pentru S.C. X S.R.L Buzău.

S.C. X S.R.L, jud. Botoșani formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X9 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, contestând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** sumă ce cuprinde și suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei, precum și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **S lei**, dar, nu aduce niciun argument, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organului fiscal în ceea ce privește aceste sume.

În drept, speței îi sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază".

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

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

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Se reține că prin Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, s-a stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani** un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** sumă ce cuprinde și suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de **S lei** și o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Se reține că, deși societatea contestatară precizează faptul că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X9 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, contestând impozitul pe profit în sumă de **S lei**, sumă ce cuprinde și suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de 253.328 lei, dar, nu aduce niciun argument, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organului fiscal în ceea ce privește această sumă.

Totodată, societatea constestă și suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, dar, nu aduce niciun argument, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organului fiscal în ceea ce privește această sumă.

Având în vedere cele 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, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al aceleia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.X pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: „În ceea ce privește soluția de respingere a contestațieieste de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală...”

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în susținerea propriei cauze, cu privire la suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate investi pe fondul cauzei pentru suma de **S lei** reprezentând diferența de impozit pe profit în sumă de **S lei** aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X9 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Inspecție Fiscală, în ceea ce privește suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

3.4 În ceea ce privește contestația formulată împotriva Fișei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală- din care sumele stabilite prin ESTIMARE nr.X întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, se reține că aceasta nu reprezintă titlu de creanță susceptibil a fi contestat, fiind anexă la Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, contestată și nu crează rapoarturi juridice obligatorii față de contribuabil.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. *Respingerea ca neîntemeiată*, a contestației formulate de **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit

2. *Respingerea ca nemotivată* a contestației formulate **S.C. X S.R.L, jud. Botoșani**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

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

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