



DECIZIA NR. 10260/22.05.2019

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. XS.R.L. din Botoșani, înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Botoșani**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Botoșani sub nr.JX, cod CAEN 2221 "Fabricarea plăcilor, foliilor, tuburilor și profilelor din material plastic", cu domiciliul fiscal în municipiul Botoșani, strada X, nr.X, județul Botoșani, administrator X, prin avocat X, în baza Împuternicirii avocațiale seria IS/X, cu domiciliul procedural ales în municipiul Iași, B-dul X nr.X, etaj X, Clădirea X județul Iași.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-BT X, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani.

În ceea ce privește contestația formulată de petentă împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X, aceasta a fost transmisă spre competență soluționare, în calitate de organ emitent, Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală cu adresa nr.X.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

Petenta mai contestă și diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2017 în sumă de **S lei**.

De asemenea, petenta contestă și accesoriile așa cum au fost calculate și/sau urmează a fi calculate, în baza Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la decizia de impunere contestată.

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 actelor administrative fiscale atacate, respectiv data de **06.03.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, și data depunerii contestației prin poștă, respectiv **28.03.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X.

Contestația este semnată de către domnul avocat X și poartă amprenta ștampilei cabinetului de avocat.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.S.C. X S.R.L. Botoșani formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-BT X, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, susținând următoarele:

Referitor la cheltuielile cu pierderea netă din diferențe de curs valutar în sumă de S lei, aferente anului 2012, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală, și la veniturile reprezentând diferența între costul de producție al produselor finite livrate și prețul de vânzare al produselor în sumă de S lei, aferente anului 2012, considerate venituri impozabile de către organele de inspecție fiscală, petenta consideră că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații aferente acestui an este prescris.

Referitor la cheltuielile cu amenajarea spațiilor închiriate în sumă totală de S lei (S lei, anul 2013 + S lei, anul 2014 + S lei, anul 2015 + S lei, anul 2016 + S lei, anul 2017), petenta arată că are sediul social și își desfășoară activitatea de la înființare în strada X nr.X Botoșani, într-un spațiu închiriat, în baza contractului de locațiune pentru uz productiv și comercial din 05.03.2010, pentru perioada 01.04.2010-01.04.2016. La data preluării spațiului, acesta deținea doar racorduri utilități, fiind impropriu desfășurării activității, fiind înțelegera părților contractuale cu privire la

reparații, amenajări, etc. Astfel, petenta a făcut reparații în valoare totală de S lei, constând în: pardoseli, panouri sandwich, compartimentări birouri, hidroizolație acoperiș, lucrări instalații electrice. Aceste reparații au fost înregistrate contabil în mod eronat inițial, ulterior fiind corectată în registrul jurnal (ianuarie 2013), acestea fiind de fapt cheltuieli plătite într-un exercițiu financiar și care se referă la exercițiile financiare următoare, fiind înregistrate în contabilitate în contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" și ulterior în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile".

Petenta consideră că doar dacă aceste cheltuieli depășesc 20% din valoarea bunului imobil după modernizarea, investiția respectivă reprezintă bun de capital. Chiar și așa, cheltuielile cu amortizarea ar fi fost de S lei pe an ($S \text{ lei} / 6 \text{ ani}$), sumă net superioară cheltuielilor anuale cu reparațiile înregistrate în contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile".

Societatea precizează că a prezentat organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative, atât în timpul inspecție fiscale, cât și în punctul de vedere, însă organele de inspecție fiscală nu le-au luat în calcul, la punctul 2, Capitolul VI din raportul de inspecție fiscală "Cocluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului" fiind înscris că echipa de inspecție fiscală a luat act de punctul de vedere al societății.

Referitor la cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă totală de S lei (S lei, anul 2012 + S lei, anul 2013 + S lei, anul 2017), petenta arată că organele de inspecție fiscală s-au aflat într-o gravă eroare de interpretare legislativă a dispozițiilor Codului fiscal, deoarece aceasta nu a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu dobânzi aferente împrumutului de la X Italia, împrumutul nefiind purtător de dobânzi.

Petenta susține că a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli și venituri din diferențele de curs valutar și că dacă această diferență reprezintă o cheltuială atunci trebuie tratată ca o cheltuială cu dobânda.

Societatea susține că în baza prevederilor legale potrivit cărora cheltuielile din diferențele de curs valutar aferente unui împrumut financiar obținut de la terți se limitează în același mod ca și cheltuielile cu dobânzile, în funcție de gradul de îndatorare, cheltuielile în sumă de S lei sunt deductibile fiscal.

Referitor la cheltuielile reprezentând diminuări de stocuri de produse finite în sumă totală de S lei (S lei, anul 2013 + S lei, anul 2014) și la taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei, petenta susține că mărfurile casate și/sau constatate lipsă la inventar sunt de o valoare foarte mică (între S lei/buc și S lei/buc), în număr foarte mare, fiind în fapt obiecte foarte mici (cot, ramificație, reducție, mufă) pe care societatea le folosește în fabricarea tuburilor și profilelor din material plastic, tehnologia fabricării produsului nefiind înțeleasă de organele de inspecție fiscală. Acestea nu au enumerat modalitățile prin care au încercat să identifice și nu au înscris metodele sau cercetările efectuate care le-au condus la concluzia că nu au identificat noile intrări de materii prime provenite din casări de produse finite și nici produsele ce s-ar fi obținut ca urmare a derulării procesului productiv.

Societatea susține că documentele justificative prezentate organelor de inspecție fiscală arată fără echivoc că bunurile casate au fost utilizate în ciclul de producție, astfel că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

Referitor la veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de Slei, reprezentând diferența dintre costul de producție și prețul de livrare al produselor finite (S lei, anul 2012 + X lei, anul 2013 + X lei, anul 2014), petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au prezentat motivele de fapt și de drept pentru care au efectuat impunerea, ci doar au opinat cu privire la o Notă explicativă dată de administratorul societății cu ocazia unui alt control.

Petenta arată că în activitatea economică a entităților există și situații în care piața impune, din diverse motive, vânzarea sub costul de achiziție/producție, ceea ce impune vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial. Contestatoarea susține că în ceea ce privește impozitul pe profit nu există nicio interdicție de natură fiscală care să limiteze deductibilitatea costurilor aferente vânzărilor, chiar în situația în care bunurile sunt vândute sub costul de achiziție/producție.

Referitor la veniturile în sumă de X lei, reprezentând venituri impozabile stabilite ca urmare a retratării tranzacțiilor între persoane afiliate în scopul reflectării prețului de piață, petenta arată că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză corectă a împărțirii riscurilor și responsabilităților, conform Liniilor Directoare OCDE, acestea plicând normele interne de verificare și nu principiile și standardele stabilite de acest Ghid.

Contestatoarea afirmă că analiza organelor de inspecție fiscală s-a bazat doar pe o serie de indicatori furnizați prin selectarea unor filtre într-un sistem informatic-ORBIS, respectiv rata de rentabilitate a costurilor totale și quartila inferioară stabilită pentru societățile care au declarat același tip de activitate, conform codului de clasificare CAEN, elementele de analiză fiind date de circumstanțele cazului individual, care țin de tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate.

De asemenea, petenta susține că în reîncadrarea tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul libertății de gestiune, respectiv neamestecul fiscalului în administrarea companiilor, conform căruia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de gestiune și că nu poate identifica nicio motivație a alegerii metodei ratei de rentabilitate a costurilor totale de către organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, petenta solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actele contestate, precum și accesoriile acestora.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X și Decizia privind modificarea bazei

de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr.F-BT X, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Botoșani**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2016, și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2013-31.08.2018, precum și diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2017 cu suma de S lei.

Referitor la impozitul pe profit și la diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2017

În perioada 01.01.2012-31.12.2012, societatea stabilește următoarele:

- pierdere contabilă în sumă de -S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- pierdere fiscală în sumă de -S lei;
- pierdere de recuperat aferentă anului 2011, declarată în D101 în sumă de -S lei;
- pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare declarată în D101 în sumă de -S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pierdere contabilă în sumă de -S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- venituri impozabile obținute ca urmare a estimării și a diferenței de preț stabilite între costul de producție și prețul de livrare la intern a produselor finite în sumă de S lei
- pierdere fiscală în sumă de -S lei.

În perioada 01.01.2013-31.12.2013, societatea stabilește următoarele:

- pierdere contabilă în sumă de -S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- pierdere fiscală de recuperat din 2012 declarată în D 101 în sumă de -S lei;
- pierdere fiscală pentru anul 2013 în sumă de -S lei;
- pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare declarată în D101 în sumă de -S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pierdere contabilă în sumă de -S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- venituri impozabile obținute ca urmare a estimării și a diferenței de preț stabilite între costul de producție și prețul de livrare la intern a produselor finite în sumă de S lei;
- pierdere fiscală de recuperat din perioada precedentă în sumă de -S lei;
- profit fiscal în sumă de S lei;
- impozit pe profit în sumă de S lei;

-diferența de impozit pe profit în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2014-31.12.2014, societatea stabilește următoarele:

- pierdere contabilă în sumă de -S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- pierdere fiscală de recuperat din 2013 în sumă de -S lei;
- pierdere fiscală pentru anul 2013 în sumă de -S lei;
- pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare declarată în D101 în sumă de -S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pierdere contabilă în sumă de -S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- venituri impozabile obținute ca urmare a estimării și a diferenței de preț stabilite între costul de producție și prețul de livrare la intern a produselor finite în sumă de S lei;
- profit fiscal în sumă de S lei;
- impozit pe profit în sumă de S lei;
- diferența de impozit pe profit în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2015-31.12.2015, societatea stabilește următoarele:

- profit contabil în sumă de S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- pierdere fiscală de recuperat din 2014 în sumă de -S lei;
- rezervă legală constituită în sumă de S lei;
- pierdere fiscală pentru anul 2013 în sumă de -S lei;
- pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare în sumă de -S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- profit contabil în sumă de S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- venituri impozabile obținute ca urmare a estimării în sumă de S lei;
- rezervă legală constituită în sumă de S lei;
- profit fiscal în sumă de S lei;
- impozit pe profit în sumă de S lei;
- diferența de impozit pe profit în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2016-31.12.2016, societatea stabilește următoarele:

- profit contabil în sumă de S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- pierdere fiscală de recuperat din 2015 în sumă de -S lei;
- rezervă legală constituită în sumă de S lei;
- pierdere fiscală pentru anul 2013 în sumă de -S lei;
- pierdere fiscală de recuperat în perioada următoare în sumă de -S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- profit contabil în sumă de S lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei;
- venituri impozabile obținute ca urmare a estimării în sumă de S lei;
- rezervă legală constituită în sumă de S lei;
- profit fiscal în sumă de S lei;
- impozit pe profit în sumă de S lei;
- diferența de impozit pe profit în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2017 la 31.12.2017 societatea stabilește următoarele:

- pierdere contabilă în sumă de -S lei;
- total cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de S lei;
- rezerva legală constituită în suma de S lei;
- pierdere fiscală de recuperat din 2016 în suma de -S lei;
- pierdere fiscală de recuperat în perioada viitoare în suma de -S lei conform Declarației 101.

Organele de inspecție fiscală stabilesc următoarele:

- pierdere contabilă în sumă de -S lei;
- total cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de S lei;
- rezerva legală constituită și acceptată în limita legalității în sumă de S lei;
- venituri impozabile obținute urmare estimării în sumă de S lei;
- diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2017 în sumă de S lei;
- pierdere fiscală stabilită de către reprezentanții fiscali în sumă de -S lei ;
- impozit pe profit calculat de către echipa de inspecție fiscală în sumă de 0 lei aferent anului 2017;
- diferența impozit pe profit în sumă de S lei.

Cheltuielile nedeductibile stabilite de societate sunt constituite din: cheltuieli cu protecția socială ce depășesc limitele legale, cheltuieli de protocol, cheltuieli cu deplasările, cheltuieli cu majorări, penalități și alte cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, cheltuieli cu combustibilii și piesele de schimb.

Pentru perioada 2012-2016, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei și venituri impozabile în sumă de S lei, astfel:

A. Cheltuieli cu amenajarea spațiilor 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).

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în contul 212.05 "Investiție la spațiul închiriat", atât în balanțele de

verificare, cât și în Formularul 40 "Situația activelor immobilizate" din cadrul Situațiilor financiare anuale aferente anilor 2010-2012, suma de S lei.

În cursul lunii ianuarie 2013, în Registrul jurnal, la pozițiile 475 și 476, petenta a înregistrat următoarele operațiuni:

-212.05 "Investiție la spațiul închiriat" = 404.1 "Furnizori de immobilizări", suma de -S lei;

-471.02 "Cheltuieli înregistrate în avans" = 404.1 "Furnizori de immobilizări", suma de S lei.

Ulterior, începând cu luna ianuarie 2013, petenta înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni:

-611 "Cheltuieli cu reparațiile" = 471 "Cheltuieli înregistrate în avans", suma de S lei în cursul anului 2013, suma de S lei în cursul anului 2014, S lei în cursul anului 2015, suma de S lei în cursul anului 2016 și suma de S lei în cursul anului 2017.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că petenta a evidențiat în Registrul de evidență fiscală a societății, în anii anteriori 2010-2012, venituri din investiții la spațiul închiriat (cont 722 "Venituri din producția de immobilizări corporale"), în sumă de S lei, anul 2010, S lei, anul 2011.

Organele de inspecție fiscală au considerat că ștornarea sumei de S lei, reprezentând valoarea investiției la spațiul închiriat, și evidențierea ulterioară pe cheltuieli nu are suport legal, petenta având posibilitatea calculării amortizării acestor investiții.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că înregistrările de mai sus au fost efectuate cu scopul diminuării rezultatelor financiare ulterioare și respectiv, diminuarea impozitului pe profit.

B. Cheltuieli cu diferențele de curs valutar în sumă de S lei (S lei, în anul 2013 + S lei, în anul 2013 + S lei, în anul 2017)

Urmare a analizei datelor din Situațiile financiare pentru anii 2012, 2013 și 2017 și a bilanțelor de verificare din decembrie 2012, decembrie 2013 și decembrie 2017, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în anul 2012, în contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar", suma de S lei, iar în contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei. În anul 2013, petenta a înregistrat în contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei, iar în contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei. În anul 2017, petenta a înregistrat în contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei, iar în contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei.

Analizând situația acestor sume, organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența dintre cheltuieli și venituri din diferențe de curs valutar în suma de: S lei (anul 2012), S lei (anul 2013) și S lei (anul 2017) reprezintă cheltuieli cu dobanzile (rezultatul contabil al exercițiilor financiare este de: -S lei în anul 2012, -S lei în anul 2013 și -S lei în anul 2017).

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au putut confirma că evaluările efectuate de petentă la sfârșitul fiecărui an au fost corecte, funcție

de cursul valutar utilizat, iar limitarea dobânzii a fost în funcție de nivelul ratei de referință a BNR, astfel că pierderile nete din diferențele de curs valutar din cursul anilor 2012, 2013 și 2017 au fost considerate nedeductibile fiscal.

Din datele preluate din balanțele de verificare, completate cu alte documente, respectiv contracte de împrumut și de închiriere, organele de inspecție fiscală au constatat:

1) Datorii către X Italia: **solduri inițiale la ianuarie 2012** defalcate astfel:

- cont 401.analitic-X(eur) parte afiliată: S lei;
- cont 401.analitic-X(eur) parte afiliată-chirie utilaje: S lei;
- cont 404.analitic-X(eur) parte afiliată-furnizor de imobilizări: S lei;
- cont 455-Sume datorate asociaților (X):S lei.

Creanțe în relația cu X Italia: solduri inițiale la ianuarie 2012 defalcate astfel:

- cont 411.analitic-X(eur): S lei

2) Datorii către X Italia: **solduri finale la decembrie 2017** defalcate astfel:

- cont 401.analitic-X(eur) parte afiliată: S lei;
- cont 401.analitic-X(eur) parte afiliată-chirie utilaje: S lei;
- cont 404.analitic-X(eur) parte afiliată-furnizor de imobilizări: S lei;
- cont 455-Sume datorate asociaților(X):S lei.

Creanțe în relația cu X Italia: **solduri finale la decembrie 2017** defalcate astfel:

- cont 411.analitic-X(eur): S lei.

În relația dintre cei doi afiliați, stingerea datoriilor și respectiv a creanțelor s-a realizat prin operațiuni de compensare. Derularea acestor operațiuni a fost verificată prin sondaj. Prin sondaj, s-a verificat și modul de declarare al acestora la BNR.

În justificarea sumelor primite/achitate/compensate în relația cu X Italia, reprezentantul societății a pus la dispoziție următoarele contracte de împrumut:

-Contractul de împrumut încheiat în data de 01.07.2010 prin care Creditorul (X Italia) este dispus să acorde Debitorului o finanțare pe o durată de 12 luni, nepurtătoare de dobândă. Suma împrumutată (în mai multe tranșe, până la data de 31.05.2011) este de S lei. (art 1 din Contract). Conform art. 2 din Contract, Debitorul (Martoni Fittings SRL România) se obligă să restituie suma, funcție de disponibilități până la data de 30.06.2011;

-Contractul de împrumut încheiat în data de 21.10.2011 prin care Creditorul (X Italia) este dispus să acorde Debitorului o finanțare pe o durată de 60 luni, nepurtătoare de dobândă. Suma împrumutată (în mai multe tranșe, până la data de 21.10.2011) este de S lei (art 1 din Contract). Conform art. 2 din Contract, Debitorul (X SRL România) se obligă să restituie suma, funcție de disponibilități în termen de 5 ani de la prima plată;

-Contract de închiriere utilaje din data de 15.09.2010, în cadrul obiectului, "Locatorul dă în chirie Chiriaşului, care acceptă, utilaje în bună stare de funcţionare, în urma unei perioade de probă a acestora. (...) La livrarea utilajelor care fac obiectul prezentului Contract va fi întocmit un Proces verbal de predare-primire care va fi semnat de ambele părţi. Părţile stabilesc ca semnarea de către cealaltă Parte a avizului de însoţire echivalează cu procesul verbal de predare-primire". Durata contractului este de 8 ani, începând cu data de 15.09.2010.

Conform Actului adiţional la contractul de închiriere, se stabileşte categoria utilajelor ce sunt închiriate, iar chiria lunară se fixează la suma de S eur. Locatorul îi recunoaşte Chiriaşului opţiunea de a achiziţiona utilajele deţinute cu titlu de probă.

În luna decembrie 2013, o parte din utilajele închiriate (respectiv, presele HT 550, 500, 200, 250 şi accesoriile aferente) sunt achiziţionate de către contestatoare, care înregistrează în evidenţa contabilă factura nr.X, în valoare de Seur (Slei).

C.Diminuări de stocuri de produse finite în sumă de S lei

Urmare inspecţiei efectuate prin sondaj, la finele anilor 2013 şi 2014, sunt evidenciate diminuări de stocuri provenind din efectuarea inventarelor anuale . Mai exact, la poziţia 319 din Registrul jurnal/decembrie 2013 este evidenţiată înregistrarea contabilă 711 "Variaţia stocurilor" =345 "Produse finite", cu suma de S lei, având ca explicaţie "Diminuare stoc conform inventar 4/Pv 4", precum şi înregistrarea contabilă 711 "Variaţia stocurilor" =345 "Produse finite", cu suma de S lei, cu PV/dec.2014, în susţinerea acestei înregistrări fiind prezentat PV X privind scoaterea din uz a obiectelor de inventar şi declasare a unor stocuri. Organele de inspecţie fiscală au solicitat informaţii mai detaliate privind aceste casări de produse finite, petenta motivând că produsele enumerate în cadrul procesului verbal au fost casate şi au fost refolosite în procesul de producţie. Organele de inspecţie fiscală nu au identificat noile intrări de materii prime provenite din casări de produse finite şi nici produsele ce s-ar fi obţinut urmare a derulării procesului productiv. Petenta nu a prezentat alte documente justificative prin care să se facă dovada distrugerii (casării): note de transfer, bonuri de consum, notă de intrare-recepţie, etc. Organele de inspecţie fiscală au stabilit că descărcarea de produse finite prin articolul contabil 711 "Variaţia stocurilor" =345 "Produse finite" este similară unor cheltuieli ce pot fi considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, întrucât nu sunt aferente veniturilor realizate, bunurile nefiind asigurate sau imputate.

D.Venituri impozabile reprezentând diferenţa dintre costul de producţie şi preţul de livrare al produselor finite în sumă de S lei

Societatea a fost verificată în anul 2015 din punct de vedere al necesităţii solicitării şi întocmirii Dosarului preţurilor de transfer. Urmare a acestui control inopinat, s-a constatat că începând cu anul 2012, pentru livrările efectuate către clienţi independenţi din România, societatea înregistrează pierdere din exploatare, aceasta fiind determinată de practicarea unui preţ de livrare mai mic al produselor finite comparativ cu

costul de producție. Aceasta practica se continuă în anii 2013 și 2014. Veniturile reprezentând diferența între costul de producție a produselor finite livrate și prețul de vânzare al produselor, inferior prețului de livrare sunt următoarele: anul 2012 – S lei, anul 2013 – S lei, anul 2014 – S lei.

În timpul efectuării controlului inopinat în perioada 2014-2015, echipa de inspecție fiscală a solicitat la acel moment justificare la vânzările efectuate la intern-prezentarea motivului care determină practicarea unui preț de livrare inferior costului de producție. Din Nota explicativă dată de către d-nul X în calitate de administrator la data de 29.08.2014, rezultă anumite inadvertențe de ordin financiar și comercial: "*Materia primă și materialele auxiliare sunt achiziționate de U.E. în euro la un anumit curs BNR, prețul de înregistrare al produselor finite cât și prețul de livrare fiind stabilite în moneda Euro la alte cursuri BNR. În general prețul de desfacere în România este mic la concurenți, iar o creștere a prețurilor de livrare poate să ducă la pierderea portofoliului de clienți existent ceea ce ar duce la insolvența firmei. În unele luni (august, septembrie, decembrie, ianuarie, februarie, etc.) considerate dificile din punct de vedere al vânzărilor, prețul de livrare este mai mic pentru a nu rămâne cu stocurile în depozit ajungând astfel la un blocaj economic, fiind în imposibilitatea de a plăti salariile și contribuțiile la stat, ținând cont de faptul că facturile ne sunt plătite de clienți la 60, 90 și 120 zile. În alte luni valoarea de piață a produselor sunt scăzute semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat, ceea ce ne face să concordăm prețurile la produsele de pe stoc, după concurența de pe piață construcțiilor care a cunoscut o mare criză în ultimii ani. Sunt clienți cu care se negociază prețul pentru a nu rămâne cu produsele pe stoc.*"

La o analiză de ansamblu și pe marginea celor declarate în Nota explicativă, echipa actuală de inspecție fiscală a constatat că: societatea lucrează pe stoc (mai exact: soldul inițial al contului 345 "Produse finite" în ianuarie 2012 este de 1S lei, iar soldul final al contului 345 "Produse finite" în decembrie 2017 este de S lei din care: produse noi în valoare de S lei, iar din stocurile mai vechi S lei). Susținerea din punct de vedere financiar este asigurată de către Societatea-mamă.

E. Venituri impozabile 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), reprezentând diferența dintre veniturile obținute urmare a livrării de produse finite (produse obținute în regim de prelucrare a materiilor prime și materialelor), evidențiate în contabilitatea operatorului economic pentru perioada 2013-2017 și veniturile estimate de organul de inspecție în scopul reflectării prețului de piață al produselor finite în cadrul tranzacțiilor derulate cu un singur afiliat (respectiv, S.C. X Italia). În acest sens, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea Dosarului prețurilor de transfer prin adresa nr.X.

Societatea nu a întocmit Dosarul prețurilor de transfer solicitat.

În lipsa datelor ce ar fi fost disponibile prin prezentarea D.P.T., organele de inspecție fiscală au retratat tranzacțiile de comercializare către

entitatea afiliată (X Italia) din perspectiva prețurilor de transfer pentru codul CAEN 2223- "Fabricarea articolelor din material plastic pentru construcții".

În perioada analizată, **S.C. X S.R.L. Botoșani** nu deținea Acorduri de Preț în Avans în cadrul X.

Prin neprezentarea D.P.T., nu s-a confirmat utilizarea unui preț de piață în cadrul tranzacțiilor între afiliați, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a fost în imposibilitatea de a se pronunța dacă prețurile de transfer utilizate către afiliat sunt echivalente cu cele care ar fi utilizate între părți independente, în aceleași circumstanțe, într-un mediu de piață liberă cu prețuri dictate de cerere și ofertă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor **S.C. X S.R.L. Botosani**, venituri obținute din tranzacționarea produselor finite obținute prin prelucrarea materiilor prime, materiilor primite și recepționate pe teritoriul României, întrucât, ca urmare a analizei documentelor financiar -contabile pentru perioada 2013-2017, se constată că veniturile menționate nu reflectă un preț de piață practicat în relațiile cu entitatea afiliată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea estimării cuantumurilor prețurilor de transfer ca procedură reglementată în Anexa nr.3 a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.X privind cuantumul tranzacțiilor, termenelor pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, conform principiilor prevăzute de legislația românească. Din informațiile extrase din bazele de date gestionate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, organizate în baza declarațiilor voluntare efectuate de societate și din utilizarea aplicației Orbis, cât și din evidența financiar-contabilă pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acestea au analizat dacă indicatorii financiari ai societății sunt sau nu similari indicatorilor principalilor competitori din domeniul de activitate, de pe piața în care aceasta își desfășoară activitatea. Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea ratei de rentabilitate a costurilor totate (RRCT), pentru perioada 2013-2017, comparat cu quartila inferioară stabilită pentru societățile care au declarat ca desfășoară același tip de activitate, conform codurilor de clasificare CAEN, pentru a vedea dacă acest indicator se încadrează în intervalul de comparabilitate aferent eșantionului de societăți extrase.

În scopul estimării prețului de piață al tranzacțiilor practicate între entitățile afiliate, în conformitate cu principiile prevăzute de legislația românească dar și de Ghidul OECD actualizat, organele de inspecție fiscală au procedat la selectarea metodei ce poate fi aplicată în situația dată. Astfel, ca urmare a testării privind oportunitatea aplicării celei mai viabile metode în scopul determinării prețului de piață, organele de inspecție fiscală au aplicat metoda cost-plus.

Punctul de plecare în alegerea acestei metode a fost determinat de transferul de produse finite către entitatea afiliată la costul de producție sau, în anumite cazuri izolate, la costul de producție la care s-a adăugat o

marjă minimă de profit. Organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea identificării marjei minime de profit ce s-ar fi adăugat la costul de achiziție al produselor, imposibilitate determinată și de volumul mare de sortimente și coduri, cât și de operațiunile de livrare către entitatea afiliată.

Astfel, în aplicarea estimării, organele de inspecție fiscală au procedat la căutarea de entități comparabile, prin folosirea bazei de date "Bureau van Dijk's Amadeus" (pe suport blu-ray), versiunea 129.00. S-a procedat la verificarea ratei de rentabilitate a costurilor totate (RRCT), pentru perioada 2013-2017, comparat cu quartila inferioară stabilită pentru societățile care au declarat că desfășoară același tip de activitate, conform codurilor de clasificare CAEN, pentru a vedea dacă acest indicator se încadrează în intervalul de comparabilitate aferent eșantionului de societăți extrase. În urma criteriilor aplicate, în cadrul bazei "Bureau van Dijk's Amadeus", s-a generat un eșantion de 258 companii potențial comparabile. Pentru identificarea companiilor independente ce au prestat pentru perioada 2013-2017 activitate de fabricare a articolelor din material plastic pentru construcții (cod CAEN 2223), similară cu cea desfășurată de către **S.C. X S.R.L. Botoșani**, au fost folosite opt criterii de căutare în "Bureau van Dijk's Amadeus":

1. Criteriul geografic – Au fost selectate societăți din România, având în vedere prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenelor pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer;

2. Domeniul de activitate – A fost efectuată selecția în funcție de domeniul de activitate, realizată pe baza codurilor CAEN ver. 2, coduri CAEN utilizate la nivel național;

3. Starea societății - Au fost selectate societățile care apar ca fiind active, precum și societățile care au o situație necunoscută, în vederea eliminării societăților care apar ca fiind inactive în baza de date Orbis;

4. Indicatorii de independență – A fost utilizat criteriul de independență A (A+, A-, A) stabilit în baza de date Orbis în funcție de informațiile disponibile cu privire la părțile sociale deținute direct și indirect de către acționarii societăților (nici un acționar nu deține peste 25% din părțile sociale), U (situația necunoscută a acționarilor), Add all publicly listed companies (societati listate la bursa), Add cos for which all shareh. or all shareh. with a stake greater than 25% are indiv. or empl.(societăți care au persoane fizice deținătoare a peste 25% din părțile sociale);

5. Caracteristicile filialei - pentru a lua în considerare și posibilitatea ca o societate A să dețină părți sociale în cadrul unei societăți B doar ca investiție financiară, fără a exista o relație propriu-zisă de afiliere (adică societatea A să dețină în total cel puțin 25% din părțile sociale ale societății B), trebuie eliminate societățile care se află în situație de afiliere cu alte societăți. În acest scop, a fost introdus în cadrul opțiunii „owned with the following direct or total percentage” procentul minim pentru situația de afiliere conform legislației în vigoare (25.01%);

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

7. Categoria societății - funcție de cifra de afaceri calculată în euro pentru societate, au fost selectate din baza de date societăți comparabile mici;

8. Cifra de afaceri - au fost selectate societăți care au cifra de afaceri mai mare de 100 th EUR, în vederea eliminării societăților cu cifra de afaceri mult prea mică față de societatea analizată.

Pentru acest eșantion, funcție de datele obținute, s-a stabilit intervalul intercuartilar și s-a calculat pentru fiecare an (2013-2017), rata rentabilității costurilor totale (RRCT=Rezultat din exploatare/Venituri din exploatare – Rezultat din exploatare).

Din analiza efectuată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a înregistrat în perioada 2013-2017 un nivel de rentabilitate în afara intervalului intercuartilar de comparabilitate generală, respectiv sub quartila inferioară și coroborat cu faptul că în perioada 2013-2017 valoarea tranzacțiilor cu afiliații depășește pragul de semnificație de 100.000 euro și livrările s-au efectuat integral către societatea afiliată X-ITALIA, astfel că se impune efectuarea estimării prețurilor de transfer pentru perioada menționată. În baza celor analizate, organele de inspecție fiscală au stabilit mediana pe fiecare an în parte:

- anul 2013: 1,82;
- anul 2014: 2,72;
- anul 2015: 2,74;
- anul 2016: 2,97;
- anul 2017: 3,28.

Organele de inspecție fiscală nu au mai procedat la aplicarea altor filtre din perspectiva indicatorilor de profitabilitate, stabilindu-se mediana aferentă fiecărui an fiscal în parte.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor operaționale pentru perioada 2013-2017, având ca punct de plecare costul de prelucrare și transformare al materiilor prime și materialelor "recepționate" în România în regim de non-transfer la care s-a adăugat, eventual, ca plus valoare, alte sume reprezentând costuri calculate și evidențiate ca obligație de plată către entitatea afiliată, respectiv, X ITALIA .

Rezultatul final al aplicării procedurii de estimare constă în obținerea de venituri de exploatare majorate, astfel:

-anul 2013= S lei, cu o diferență în minus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de -S lei;

-anul 2014= S lei, cu o diferență în plus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de S lei;

anul 2015= S lei, cu o diferență în plus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei decu o diferența în plus fata de veniturile evidentiatae în contabilitatea petentei de S lei;

-anul 2016= S lei, cu o diferență în plus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de S lei;

-anul 2017= S lei, cu o diferență în plus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de S lei.

Astfel, pentru perioada 2012 -2016, organele de inspecție fiscală au stabilit:

-Pierdere fiscală calculată de către societate în sumă totală de (-) S lei;

-Rezerve legale constituite de către societate în sumă de S lei ;

-Rezerve legale admise de către echipa de inspecție fiscală în sumă de S ;

-Profit fiscal stabilit de către echipa de inspecție fiscală în sumă totală de S lei

-Total cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de către societate în sumă de S lei;

-Total cheltuieli nedeductibile fiscal/venituri impozabile stabilite de către organele de inspecție fiscală în sumă de S lei,

respectiv în sumă de S lei;

-Impozit pe profit stabilit de către societate cu obligativitatea de plată de S lei;

-Impozit pe profit stabilit de către organele de inspecție fiscală în sumă de S lei;

-Diferența de impozit pe profit de plată în sumă de S

lei.

Cheltuielile nedeductibile stabilite de societate sunt constituite din: cheltuieli cu protecția socială ce depășesc limitele legale, cheltuieli de protocol, cheltuieli cu deplasările, cheltuieli cu majorări, penalități și alte cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, cheltuieli cu combustibilii și piesele de schimb.

Pentru întreaga perioadă verificată, 01.01.2012-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei și venituri impozabile în sumă de S lei, un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei și diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2017 cu suma de S lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, stabilită astfel:

-suma de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de achiziție de la furnizori care nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA: factura fiscală nr. X, emisă de S.C. X S.N.C., această societate nemaifiind plătitoare de TVA începând cu data de 11.02.2013,

factura fiscală nr.X, emisă de Direcția Județeană pentru Tineret și Sport, această entitate nefiind plătitoare de TVA;

-suma de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă aferentă diminuărilor de stocuri de produse finite. Urmare inspecției efectuate prin sondaj, la finele anilor 2013 și 2014, sunt evidenciate diminuări de stocuri provenind din efectuarea inventarelor anuale. Mai exact, la poziția 319 din Registrul jurnal/decembrie 2013 este evidențiată înregistrarea contabilă 711 "Variația stocurilor" =345 "Produse finite" cu suma de S lei, având ca explicație "Diminuare stoc conform inventar 4/Pv 4", precum și înregistrarea contabilă 711 "Variația stocurilor" =345 "Produse finite", cu suma de S lei, în susținerea acesei înregistrări fiind prezentat PV X privind scoaterea din uz a obiectelor de inventar și declasare a unor stocuri. Organele de inspecție fiscală au solicitat informații mai detaliate privind aceste casări de produse finite, petenta motivând că produsele enumerate în cadrul procesului verbal au fost casate și au fost refolosite în procesul de producție. Organele de inspecție fiscală nu au identificat noile intrări de materii prime provenite din casări de produse finite și nici produsele ce s-ar fi obținut urmare a derulării procesului productiv. Petenta nu a prezentat alte documente justificative prin care să se facă dovada distrugerii (casării): note de transfer, bonuri de consum, notă de intrare-recepție, etc. Organele de inspecție fiscală au stabilit că descărcarea de produse finite prin articolul contabil 711 "Variația stocurilor" =345 "Produse finite" este similară unor cheltuieli ce pot fi considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, întrucât nu sunt aferente veniturilor realizate, bunurile nefiind asigurate sau imputate. Asupra acestor diminuări de stocuri a fost aplicată cota de TVA de 24%, astfel:

-S lei x 24%=S lei;

-S lei x 24%= S lei.

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

ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la susținerea petentei precum că este prescris dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit aferent anului 2012

Din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT X rezultă că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a fost supusă inspecției fiscale parțiale în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017, în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-BT X, comunicat petentei.

Inspecția fiscală a fost începută la data de 28.11.2018, fiind suspendată în vederea întocmirii Dosarului prețurilor de transfer pentru perioada 17.12.2018-28.01.2019, în baza Deciziei de suspendare nr.X, rezultatele acesteia fiind înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT X, în baza căruia au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-BT X.

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, neprezentând 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.

Așadar, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.91 alin.(1) și (2), art.92 alin.(2) și art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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.”

“Art.92- (2) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.”

„Art.105-7 (...) Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”,

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

„Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. (...).”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 28.11.2018.

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

Prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitand perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

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

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

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

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

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

“Art. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la [art. 34 alin. \(4\), \(5\), \(11\)](#), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04 prevazute în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.101/2008 privind aprobarea modelului

și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, cu modificările și completările ulterioare, referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2011.

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*".

Rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2012, declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2013, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2014** și se sfârșește la data de 01.01.2019.

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

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării pentru anul 2012, inspecția fiscală a început la data de 28.11.2018, conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, iar Decizia de impunere nr.F-BT X și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-BT X au fost emise la data de 20.02.2018.

Astfel, în perioada cuprinsă între 28.11.2018-20.02.2019, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2014 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 28.11.2018, obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Referitor la susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au încadrat punctul de vedere în raportul de inspecție fiscală

Referitor la acest aspect, se rețin prevederile art.130 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

„(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, rezultă că petenta a depus în data de 18.02.2019 punctul de vedere referitor la constatările organelor de inspecție fiscală și că organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al contribuabilului au luat act de acesta.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

ASPECTE DE FOND

A.Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, și la diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2017 cu suma de S lei, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-BT X

Pentru întreaga perioadă verificată, 01.01.2012-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei și venituri impozabile în sumă de S lei, un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei și diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2017 cu suma de S lei.

Impozitul pe profit în sumă de **S lei**, aferent perioadei 2012-2016, a fost stabilit astfel:

-S lei, pierdere fiscală stabilită de societate pentru perioada 2011-2016 (- S lei, pierdere de recuperat din anul 2011 - S lei, pierdere fiscală aferentă anului 2012 - S lei, pierdere fiscală aferentă anului 2013 - S lei, pierdere fiscală aferentă anului 2014 + S lei, profit impozabil aferent anului 2015 + S lei, profit impozabil aferent anului 2016) **+ S lei**, venituri impozabile stabilite de organele de inspecție fiscală **+ S lei**, cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală **- S lei**, rezerva legală constituită de organele de inspecție fiscală =S lei, profit impozabil x 16%=S lei, impozit pe profit.

Diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2017 cu suma de **S lei** a fost stabilită astfel:

-S lei, pierdere fiscală stabilită de societate aferentă anului 2017 + **S lei**, cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală + **S lei** venituri impozabile stabilite de organele de inspecție fiscală = **-S lei**.

1.Referitor la cheltuielile în sumă totală de S lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, în condițiile în care reprezintă cheltuieli de investiții efectuate de petentă la mijlocul fix închiriat, iar societatea le-a înregistrat integral pe cheltuieli curente de exploatare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în contul 212.05 "Investiție la spațiul închiriat", atât în balanțele de verificare, cât și în Formularul 40 "Situația activelor imobilizate" din cadrul Situațiilor financiare anuale aferente anilor 2010-2012, suma de S lei.

În cursul lunii ianuarie 2013, în Registrul jurnal, la pozițiile 475 și 476, petenta a înregistrat următoarele operațiuni:

-212.05 "Investiție la spațiul închiriat" = 404.1 "Furnizori de imobilizări", suma de -S lei;

-471.02 "Cheltuieli înregistrate în avans" = 404.1 "Furnizori de imobilizări", suma de S lei.

Ulterior, începând cu luna ianuarie 2013, petenta înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni:

-611 "Cheltuieli cu reparațiile" = 471 "Cheltuieli înregistrate în avans", suma de S lei în cursul anului 2013, suma de S lei în cursul anului 2014, S lei în cursul anului 2015, suma de S lei în cursul anului 2016 și suma de S lei în cursul anului 2017.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că petenta a evidențiat în Registrul de evidență fiscală a societății, în anii anteriori 2010-2012, venituri din investiții la spațiul închiriat (cont 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"), în sumă de S lei, anul 2010, S lei, anul 2011.

Organele de inspecție fiscală au considerat că ștornarea sumei de S lei, reprezentând valoarea investiției la spațiul închiriat, și evidențierea ulterioară pe cheltuieli nu are suport legal, petenta având posibilitatea calculării amortizării acestor investiții.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că înregistrările de mai sus au fost efectuate cu scopul diminuării rezultatelor financiare ulterioare și respectiv, diminuarea impozitului pe profit.

În drept, art.24 alin.(1), alin.(3) lit.a) și alin.(11) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe

amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

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

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

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

(...)

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

Începând cu data de 01.01.2016, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“ Art.28-(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(...)

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

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

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă că investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea sunt considerate mijloace fixe și că aceste cheltuieli se recuperează de cel care a făcut investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.”

Totodată, art.4 lit.a) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a înregistrat în perioada 2010-2012, în contul 212.05 “Investiții la spațiul

închiriat”, suma de S lei, că această sumă a fost ștornată în luna ianuarie 2013 prin articolul contabil 212.05 “Investiție la spațiul închiriat” = 404.1 “Furnizori de immobilizări” și reînregistrată prin articolul contabil 471.02 “Cheltuieli înregistrate în avans” = 404.1 “Furnizori de immobilizări”.

Începând cu luna ianuarie 2013, petenta a înregistrat în evidența contabilă operațiunea 611 “Cheltuieli cu reparațiile” = 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”, cu suma de S lei în cursul anului 2013, cu suma de S lei în cursul anului 2014, cu suma de S lei în cursul anului 2015, cu suma de S lei în cursul anului 2016 și cu suma de S lei în cursul anului 2017.

Se reține faptul că în Contractul de locațiune pentru uz productiv și comercial încheiat la data de 05.03.2010 între petentă și S.C. X S.A. se prevede că *“Locația va avea o durată de 6 ani cu începere de la 01 aprilie 2010 și se încheie pe 01 aprilie 2016.”*

De asemenea, în Actul adițional la Contractul de locațiune pentru uz productiv și comercial încheiat în data de 05.03.2010/16.04.2013 încheiat între petentă și S.C. X S.R.L., societate care a preluat imobilul ca urmare a procesului de divizare parțială asimetrică a S.C. X S.A. Botoșani, se prevede că: “Locatarul este interesat să prelungească durata Contractului până la data de 01.04.2028.”

Referitor la susținerea petentei precum că doar dacă aceste cheltuieli depășesc 20% din valoarea bunului imobil după modernizarea, investiția respectivă reprezintă bun de capital, se reține că prin Sentința nr.46/12.04.2016, dată de Tribunalul Botoșani, Secția a II a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr.X, având ca obiect cererea de divizare formulată de S.C. X S.A. Botoșani în contradictoriu cu S.C. X S.R.L. Botoșani, sentință a cărei dispozitiv a fost completat prin Sentința nr.X, dată de aceeași instanță, s-a stabilit că *“ Se va desprinde și transfera de la Societatea X S.A. la societatea X S.R.L., ca efect al divizării, a imobilului Hala Prelucrări Mecanice II-C6/1 cu suprafața construită de 3.345,50 mp și teren 4.227 mp înregistrat în CF X număr cadastral X și a imobilului Hala Prelucrări mecanice cu suprafața 7.006 mp și cota parte de 41,97% din teren, acoperiș și alte spații comune înregistrată la CF X cu număr cadastral X, imobile cu o valoare contabilă de S lei și o valoare amortizată de S lei.”*

Având în vedere faptul că valoarea celor două imobile (Slei), dintre care unul este cel închiriat de petentă, este cu puțin mai mare decât valoarea lucrărilor efectuate de petentă la imobilul închiriat (S lei), acestea sunt considerate investiții (valoarea investiției este egală sau mai mare de 20% decât valoarea imobilului după transformare).

Ținând cont de cele mai sus prezentate, de dispozițiile imperative ale legii, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amenajarea spațiului în sumă totală de **S lei**, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

2.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă de S lei, în condițiile în care petenta nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că gradul de îndatorare este mai mic sau egal cu 3.

În fapt, ca urmare a analizei datelor din Situațiile financiare pentru anii 2012, 2013 și 2017 și a bilanțelor de verificare din decembrie 2012, decembrie 2013 și decembrie 2017, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în anul 2012, în contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar", suma de S lei, iar în contul 765 " Venituri din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei, în anul 2013, petenta a înregistrat în contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei, iar în contul 765 " Venituri din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei, iar în anul 2017, petenta a înregistrat în contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei, iar în contul 765 " Venituri din diferențe de curs valutar" suma totală de S lei.

Analizând situația acestor sume, organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența dintre cheltuieli și venituri din diferențe de curs valutar în sumă de: S lei(anul 2012), S lei (anul 2013) și S lei (anul 2017) reprezintă cheltuieli cu dobanzile (rezultatul contabil al exercițiilor financiare este de: -S lei în anul 2012, -S lei în anul 2013 și -S lei în anul 2017).

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au putut confirma că evaluările efectuate de petentă la sfârșitul fiecărui an au fost corecte, funcție de cursul valutar utilizat, iar limitarea dobânzii a fost în funcție de nivelul ratei de referință a BNR, astfel că pierderile nete din diferențele de curs valutar din cursul anilor 2012, 2013 și 2017 au fost considerate nedeductibile fiscal.

Din datele preluate din bilanțele de verificare, completate cu alte documente, respectiv contracte de împrumut și de închiriere, organele de inspecție fiscală au constatat:

A)Datorii către X Italia: **solduri inițiale la ianuarie 2012** defalcate astfel:

- cont 401.analitic-X(eur) parte afiliată: S lei;
- cont 401.analitic-X(eur) parte afiliată-chirie utilaje: S lei;
- cont 404.analitic-X(eur) parte afiliată-furnizor de imobilizări: S lei;
- cont 455-Sume datorate asociațiilor (X):S lei.

Creanțe în relația cu X Italia: solduri inițiale la ianuarie 2012 defalcate astfel:

- cont 411.analitic-X(eur): S lei

B)Datorii către X Italia: **solduri finale la decembrie 2017** defalcate astfel:

- cont 401.analitic-X(eur) parte afiliată: S lei;
- cont 401.analitic-X(eur) parte afiliată-chirie utilaje: S1 lei;
- cont 404.analitic-X(eur) parte afiliată-furnizor de imobilizări: 1S lei;
- cont 455-Sume datorate asociațiilor(X):S lei.

Creanțe în relația cu X Italia: **solduri finale la decembrie 2017**

defalcate astfel:

- cont 411.analitic-X(eur): S lei.

În relația dintre cei doi afiliați, stingerea datoriilor și respectiv a creanțelor s-a realizat prin operațiuni de compensare. Derularea acestor operațiuni a fost verificată prin sondaj. Prin sondaj, s-a verificat și modul de declarare al acestora la BNR.

În justificarea sumelor primite/achitate/compensate în relația cu X Italia, reprezentantul societății a pus la dispoziție următoarele contracte de împrumut:

-Contractul de împrumut încheiat în data de 01.07.2010 prin care Creditorul (X Italia) este dispus să acorde Debitorului o finanțare pe o durată de 12 luni, nepurtătoare de dobândă. Suma împrumutată (în mai multe tranșe, până la data de 31.05.2011) este de S lei. (art 1 din Contract). Conform art. 2 din Contract, Debitorul (Martoni Fittings SRL România) se obligă să restituie suma, funcție de disponibilități până la data de 30.06.2011;

-Contractul de împrumut încheiat în data de 21.10.2011 prin care Creditorul (X Italia) este dispus să acorde Debitorului o finanțare pe o durată de 60 luni, nepurtătoare de dobândă. Suma împrumutată (în mai multe tranșe, până la data de 21.10.2011) este de S lei (art 1 din Contract). Conform art. 2 din Contract, Debitorul (Martoni Fittings SRL România) se obligă să restituie suma, funcție de disponibilități în termen de 5 ani de la prima plată;

-Contract de închiriere utilaje din data de 15.09.2010, în cadrul obiectului, "Locatorul dă în chirie Chiriașului, care acceptă, utilaje în bună stare de funcționare, în urma unei perioade de probă a acestora. (...) La livrarea utilajelor care fac obiectul prezentului Contract va fi întocmit un Proces verbal de predare-primire care va fi semnat de ambele părți. Părțile stabilesc ca semnarea de către cealaltă Parte a avizului de însoțire echivalează cu procesul verbal de predare-primire". Durata contractului este de 8 ani, începând cu data de 15.09.2010.

Conform Actului adițional la contractul de închiriere, se stabilește categoria utilajelor ce sunt închiriate, iar chiria lunară se fixează la suma de S eur. Locatorul îi recunoaște Chiriașului opțiunea de a achiziționa utilajele deținute cu titlu de probă.

În luna decembrie 2013, o parte din utilajele închiriate (respectiv, presele HT 550, 500, 200, 250 și accesoriile aferente) sunt achiziționate de către contestatoare, care înregistrează în evidența contabilă factura nr.X, în valoare de S eur (S lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art.23;”

Conform prevederilor art.23 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin.(1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin.(1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin.(1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.”

Conform prevederilor de la pct.60, 61 și 63 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în

condițiile art.23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

61. Intra sub incidența art.23 alin.(3) din Codul fiscal numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

(...)

63.În sensul art.23 alin.(1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin. (4) al art.23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate. În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.”

Aceste prevederi legale se regăsesc și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la art.25 alin.(3) lit. h), art.27 alin.(1) și (5).

Conform prevederilor legale mai sus invocate, gradul de îndatorare se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, iar prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, începând de la data încheierii contractului, indiferent de data la care acestea au fost contractate. În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile, acestea reportându-se în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestora.

Astfel, potrivit prevederilor legale caracterul deductibil al cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor se stabilește conform prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, aceste cheltuieli cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil cu condiția ca gradul de îndatorare să fie mai mic sau egal cu trei.

Se reține faptul că, deși în contestația formulată, petenta susține că gradul de îndatorare este mai mic de 3, astfel că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aceasta nu prezintă în susținerea celor afirmate niciun document care să confirme cele spuse.

Având în vedere prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume: “ **“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)**

c) motivele de fapt și de drept; d) dovezile pe care se întemeiază;”, precum și cele ale pct.2.5. 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, și anume: **“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.”** și ținând seama de faptul că petenta nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să rezulte că gradul de îndatorare este mai mic sau egal cu 3, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

3. Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile fiscal cheltuielile cu diminuările de stocuri de produse finite în sumă totală de S lei, în condițiile în care petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că aceste produse finite au fost utilizate în procesul de producție.

În fapt, ca urmare a inspecției efectuate prin sondaj, la finele anilor 2013 și 2014, sunt evidenciate diminuări de stocuri provenind din efectuarea inventarelor anuale. Mai exact, la poziția 319 din Registrul jurnal/decembrie 2013 este evidențiată înregistrarea contabilă 711 “Variația stocurilor” =345 “Produse finite”, cu suma de S lei, având ca explicație “Diminuare stoc conform inventar 4/Pv 4”, în susținerea acestei înregistrări fiind prezentat PV X privind scoaterea din uz a obiectelor de inventar și declasare a unor stocuri. În anul 2014, petenta efectuează aceeași înregistrare contabilă cu suma de S lei. Organele de inspecție fiscală au solicitat informații mai detaliate privind aceste casări de produse finite, petenta motivând că produsele enumerate în cadrul procesului verbal au fost casate și au fost refolosite în procesul de producție. Organele de inspecție fiscală nu au identificat noile intrări de materii prime provenite din casări de produse finite și nici produsele ce s-ar fi obținut urmare a derulării procesului productiv. Petenta nu a prezentat alte documente justificative prin care să se facă dovada distrugerii (casării): note de transfer, bonuri de consum, notă de intrare-recepție, etc. Organele de inspecție fiscală au stabilit că descărcarea de produse finite prin articolul contabil 711 “Variația stocurilor” =345 “Produse finite” este similară unor cheltuieli ce pot fi considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, întrucât nu sunt aferente veniturilor realizate, bunurile nefiind asigurate sau imputate.

În drept, art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.21-(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în urma inventarierii anuale efectuată la finele anilor 2013 și 2014, petenta a înregistrat diminuări de stocuri în sumă totală de S lei (S lei în anul 2013 și S lei în anul 2014), la baza înregistrării operațiunii din anul 2013 fiind PV X privind scoaterea din uz a obiectelor de inventar și declasare a unor stocuri.

Motivația petentei precum că aceste stocuri au fost folosite în fabricarea tuburilor și profilelor din material plastic, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că respectivele produse finite au fost utilizate în procesul de producție (bon de consum, notă de intrare-recepție, extrasul de materiale necesare pentru fabricarea produsului finit, fișa tehnologică a produsului, etc) și nici că pentru acestea au fost încheiate contracte de asigurare. Așadar, petenta nu a dovedit că aceste produse finite au fost folosite pentru fabricarea altor produse.

Se reține faptul că prin înregistrarea în debitul contului de venituri a sumei totale de S lei, petenta a diminuat rezultatul exercițiului financiar al anilor 2013 și 2014, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au tratat această sumă ca fiind o cheltuială cu bunurile constatate lipsă în gestiune.

Faptul că petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că respectivele stocuri au fost utilizate în procesul de producție pentru fabricarea unor produse finite conduce la ideea că, în urma inventarierii patrimoniului, petenta a constatat că în gestiune există niște lipsuri, întocmind PV X doar pentru a nu înregistra cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă în gestiune nedeductibile fiscal. Astfel, Procesul verbal nr.X privind scoaterea din uz a obiectelor de inventar și de clasare a unor stocuri a fost întocmit doar formal.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au tratat suma de S lei, înregistrată de petentă

în debitul contului 711 "Variația stocurilor" ca fiind o cheltuială nedeductibilă fiscal motivat de faptul că petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că stocurile de produse finite au fost folosite în procesul de producție pentru fabricarea tuburilor și profilelor din material plastic, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

4. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile ale societății cu suma totală de S lei pentru anii 2012, 2013 și 2014, în condițiile în care, în acești ani, petenta a efectuat vânzări sub prețul de producție, organele de inspecție fiscală procedând la reîncadrarea tranzacțiilor în cauză în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, societatea a fost verificată în anul 2015 din punct de vedere al necesității solicitării și întocmirii Dosarului prețurilor de transfer. Urmare a acestui control inopinat, s-a constatat că începând cu anul 2012, pentru livrările efectuate către clienți independenți din România, societatea înregistrează pierdere din exploatare, aceasta fiind determinată de practicarea unui preț de livrare mai mic al produselor finite comparativ cu costul de producție. Aceasta practica se continuă în anii 2013 și 2014. Veniturile reprezentând diferența între costul de producție a produselor finite livrate și prețul de vânzare al produselor, inferior prețului de livrare sunt următoarele: anul 2012 – S lei, anul 2013 – S lei, anul 2014 – S lei.

În timpul efectuării controlului inopinat în perioada 2014-2015, echipa de inspecție fiscală a solicitat la acel moment justificare la vânzările efectuate la intern-prezentarea motivului care determină practicarea unui preț de livrare inferior costului de producție. Din Nota explicativă dată de către d-nul Nonis Manolo, în calitate de administrator la data de 29.08.2014, rezultă anumite inadvertențe de ordin financiar și comercial: "*Materia primă și materialele auxiliare sunt achiziționate de U.E. în euro la un anumit curs BNR, prețul de înregistrare al produselor finite cât și prețul de livrare fiind stabilite în moneda Euro la alte cursuri BNR. În general prețul de desfacere în România este mic la concurenți, iar o creștere a prețurilor de livrare poate să ducă la pierderea portofoliului de clienți existent ceea ce ar duce la insolvența firmei. În unele luni (august, septembrie, decembrie, ianuarie, februarie, etc.) considerate dificile din punct de vedere al vânzărilor, prețul de livrare este mai mic pentru a nu rămâne cu stocurile în depozit ajungând astfel la un blocaj economic, fiind în imposibilitatea de a plăti salariile și contribuțiile la stat, ținând cont de faptul că facturile ne sunt plătite de clienți la 60, 90 și 120 zile. În alte luni valoarea de piață a produselor sunt scăzute*

semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat, ceea ce ne face să concordăm prețurile la produsele de pe stoc, după concurența de pe piață construcțiilor care a cunoscut o mare criză în ultimii ani. Sunt clienți cu care se negociază prețul pentru a nu rămâne cu produsele pe stoc."

La o analiză de ansamblu și pe marginea celor declarate în Nota explicativă, echipa actuală de inspecție fiscală a constatat că societatea lucrează pe stoc (mai exact: soldul inițial al contului 345 "Produse finite" în ianuarie 2012 este de S lei, iar soldul final al contului 345 "Produse finite" în decembrie 2017 este de S lei din care: produse noi în valoare de S lei, iar din stocurile mai vechi S lei). Susținerea din punct de vedere financiar este asigurată de către Societatea-mamă.

În drept, art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

"Art.11-(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate."

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, art. 6 și art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"Art. 6-(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)"

"Art. 7-(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.”

Față de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, dat în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că, urmare verificării, în conformitate cu art.11 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în sumă de S lei, pentru perioada 2012-2014, întrucât au constatat că prețul de vânzare al bunurilor nu a condus la recuperarea costurilor înregistrate.

Referitor la susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au prezentat motivele de fapt și de drept pentru care au efectuat impunerea, ci doar au opinat cu privire la o Notă explicativă dată de administratorul societății cu ocazia unui alt control, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au analizat

documentele puse la dispoziție de către petentă și au stabilit că aceasta a efectuat livrări de bunuri, în anii 2012, 2013 și 2014, sub prețul de producție, majorând veniturile impozabile stabilite de societate cu suma de S lei.

Nici susținerea petentei precum că în ceea ce privește impozitul pe profit nu există nicio interdicție de natură fiscală care să limiteze deductibilitatea costurilor aferente vânzărilor, chiar în situația în care bunurile sunt vândute sub costul de achiziție/producție nu poate fi reținută deoarece scopul desfășurării activității de către orice societate este obținerea de profit, iar așa cum prevede art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: **“(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.”**, această prevedere reprezentând o interdicție a înregistrării de cheltuieli care nu au corespondent în venituri.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut posibilitatea de a stabili cheltuieli nedeductibile fiscal deoarece acestea au considerat că prețurile de producție ale bunurilor vândute sunt calculate corect de către aceasta, astfel că organele de inspecție fiscală au majorat în mod legal veniturile impozabile ale societății până la nivelul costurilor de producție ale bunurilor vândute.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod legal au reconsiderat tranzacțiile referitoare la veniturile obținute din vânzarea bunurilor, deoarece cheltuielile nu au generat venituri la nivelul societății contestate.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea veniturilor impozabile aferente anilor 2012, 2013 și 2014 cu suma de **S lei**, stabilită ca diferență între costul de producție și prețul de vânzare al bunurilor, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

5. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor realizate de petentă în perioada 2013-2017 ca urmare a tranzacțiilor derulate cu entitatea afiliată în sumă de X lei, în condițiile în care societatea nu a întocmit și prezentat organelor de inspecție fiscală Dosarul prețurilor de transfer.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a derulat tranzacții comerciale cu persoane afiliate. Având în vedere acest aspect, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea Dosarului prețurilor de transfer prin adresa nr.X.

Societatea nu a întocmit Dosarul prețurilor de transfer solicitat.

În lipsa datelor ce ar fi fost disponibile prin prezentarea D.P.T., organele de inspecție fiscală au retratat tranzacțiile de comercializare către entitatea afiliată (X Italia) din perspectiva prețurilor de transfer pentru codul CAEN 2223- "Fabricarea articolelor din material plastic pentru construcții".

În perioada analizată, **S.C. XS.R.L. Botoșani** nu deținea Acorduri de Preț în Avans în cadrul X.

Prin neprezentarea Dosarului prețurilor de transfer nu s-a confirmat utilizarea unui preț de piață în cadrul tranzacțiilor între afiliați, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a fost în imposibilitatea de a se pronunța dacă prețurile de transfer utilizate către afiliat sunt echivalente cu cele care ar fi utilizate între părți independente, în aceleași circumstanțe, într-un mediu de piață liberă cu prețuri dictate de cerere și ofertă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor **S.C. X S.R.L. Botosani**, venituri obținute din tranzacționarea produselor finite obținute prin prelucrarea materiilor prime, materiilor primite și recepționate pe teritoriul României, întrucât, ca urmare a analizei documentelor financiar-contabile pentru perioada 2013-2017, se constată că veniturile menționate nu reflectă un preț de piață practicat în relațiile cu entitatea afiliată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea estimării cuantumurilor prețurilor de transfer ca procedură reglementată în Anexa nr.3 a Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenelor pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, conform principiilor prevăzute de legislația românească. Din informațiile extrase din bazele de date gestionate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, organizate în baza declarațiilor voluntare efectuate de societate și din utilizarea aplicației Orbis, cât și din evidența financiar-contabilă pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acestea au analizat dacă indicatorii financiari ai societății sunt sau nu similari indicatorilor principalilor competitori din domeniul de activitate, de pe piața în care aceasta își desfășoară activitatea. Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea ratei de rentabilitate a costurilor totale (RRCT), pentru perioada 2013-2017, comparat cu quartila inferioară stabilită pentru societățile care au declarat ca desfășoară același tip de activitate, conform codurilor de clasificare CAEN, pentru a vedea dacă acest indicator se încadrează în intervalul de comparabilitate aferent eşantionului de societăți extrase.

În scopul estimării prețului de piață al tranzacțiilor practicate între entitățile afiliate, în conformitate cu principiile prevăzute de legislația românească dar și de Ghidul OECD actualizat, organele de inspecție fiscală au procedat la selectarea metodei ce poate fi aplicată în situația dată. Astfel, ca urmare a testării privind oportunitatea aplicării celei mai viabile metode în

scopul determinării prețului de piață, organele de inspecție fiscală au aplicat metoda cost-plus.

Punctul de plecare în alegerea acestei metode a fost determinat de transferul de produse finite către entitatea afiliată la costul de producție sau, în anumite cazuri izolate, la costul de producție la care s-a adăugat o marjă minimă de profit. Organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea identificării marjei minime de profit ce s-ar fi adăugat la costul de achiziție al produselor, imposibilitate determinată și de volumul mare de sortimente și coduri, cât și de operațiunile de livrare către entitatea afiliată.

Astfel, în aplicarea estimării, organele de inspecție fiscală au procedat la căutarea de entități comparabile, prin folosirea bazei de date "Bureau van Dijk's Amadeus" (pe suport blu-ray), versiunea 129.00. S-a procedat la verificarea ratei de rentabilitate a costurilor totale (RRCT), pentru perioada 2013-2017, comparat cu quartila inferioară stabilită pentru societățile care au declarat că desfășoară același tip de activitate, conform codurilor de clasificare CAEN, pentru a vedea dacă acest indicator se încadrează în intervalul de comparabilitate aferent eșantionului de societăți extrase. În urma criteriilor aplicate, în cadrul bazei "Bureau van Dijk's Amadeus", s-a generat un eșantion de 258 companii potențial comparabile. Pentru identificarea companiilor independente ce au prestat pentru perioada 2013-2017 activitate de fabricare a articolelor din material plastic pentru construcții (cod CAEN 2223), similară cu cea desfășurată de către **S.C. X S.R.L. Botoșani**, au fost folosite opt criterii de căutare în "Bureau van Dijk's Amadeus":

1.Criteriul geografic – Au fost selectate societăți din România, având în vedere prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenelor pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer;

2.Domeniul de activitate – A fost efectuată selecția în funcție de domeniul de activitate, realizată pe baza codurilor CAEN ver. 2, coduri CAEN utilizate la nivel național;

3.Starea societății - Au fost selectate societățile care apar ca fiind active, precum și societățile care au o situație necunoscută, în vederea eliminării societăților care apar ca fiind inactive în baza de date Orbis;

4.Indicatorii de independență – A fost utilizat criteriul de independență A (A+, A-, A) stabilit în baza de date Orbis în funcție de informațiile disponibile cu privire la părțile sociale deținute direct și indirect de către acționarii societăților (nici un acționar nu deține peste 25% din părțile sociale), U (situația necunoscută a acționarilor), Add all publicly listed companies (societati listate la bursa), Add cos for which all shareh. or all shareh. with a stake greater than 25% are indiv. or empl.(societăți care au persoane fizice deținătoare a peste 25% din părțile sociale);

5.Characteristicile filialei - pentru a lua în considerare și posibilitatea ca o societate A să dețină părți sociale în cadrul unei societăți B doar ca investiție financiară, fără a exista o relație propriu-zisă de afiliere (adică societatea A să dețină în total cel puțin 25% din părțile sociale ale societății B), trebuie eliminate societățile care se află în situație de afiliere cu alte societăți. În acest scop, a fost introdus în cadrul opțiunii „owned with the following direct or total percentage” procentul minim pentru situația de afiliere conform legislației în vigoare (25.01%);

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

7.Categoria societății - funcție de cifra de afaceri calculată în euro pentru societate, au fost selectate din baza de date societăți comparabile mici;

8.Cifra de afaceri - au fost selectate societăți care au cifra de afaceri mai mare de 100 th EUR, în vederea eliminării societăților cu cifra de afaceri mult prea mică față de societatea analizată.

Pentru acest eșantion, funcție de datele obținute, s-a stabilit intervalul intercuartilar și s-a calculat pentru fiecare an (2013-2017), rata rentabilității costurilor totale ($RRCT = \text{Rezultat din exploatare} / \text{Venituri din exploatare} - \text{Rezultat din exploatare}$).

Din analiza efectuată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. XS.R.L. Botoșani** a înregistrat în perioada 2013-2017 un nivel de rentabilitate în afara intervalului intercuartilar de comparabilitate generală, respectiv sub quartila inferioară și coroborat cu faptul că în perioada 2013-2017 valoarea tranzacțiilor cu afiliații depășește pragul de semnificație de S euro și livrările s-au efectuat integral către societatea afiliată X-ITALIA, astfel că se impune efectuarea estimării prețurilor de transfer pentru perioada menționată. În baza celor analizate, organele de inspecție fiscală au stabilit mediana pe fiecare an în parte:

- anul 2013: 1,82;
- anul 2014: 2,72;
- anul 2015: 2,74;
- anul 2016: 2,97;
- anul 2017: 3,28.

Organele de inspecție fiscală nu au mai procedat la aplicarea altor filtre din perspectiva indicatorilor de profitabilitate, stabilindu-se mediana aferentă fiecărui an fiscal în parte.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor operaționale pentru perioada 2013-2017, având ca punct de plecare costul de prelucrare și transformare al materiilor prime și materialelor

"recepționate" în România în regim de non-transfer la care s-a adăugat, eventual, ca plus valoare, alte sume reprezentând costuri calculate și evidențiate ca obligație de plată către entitatea afiliată, respectiv, X ITALIA .

Rezultatul final al aplicării procedurii de estimare constă în obținerea de venituri de exploatare majorate, astfel:

-anul 2013= S lei, cu o diferență în minus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de -S lei;

-anul 2014= S lei, cu o diferență în plus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de S lei;

anul 2015= S lei, cu o diferență în plus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei o diferența în plus fata de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de S lei;

-anul 2016= S lei, cu o diferență în plus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de S lei;

-anul 2017= S lei, cu o diferență în plus față de veniturile evidențiate în contabilitatea petentei de S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență între veniturile obținute urmare a livrării de produse finite (produse obținute în regim de prelucrare a materiilor prime și materialelor), evidențiate în contabilitatea operatorului economic pentru perioada 2013-2017 și veniturile estimate de organul de inspecție în scopul reflectării prețului de piață al produselor finite în cadrul tranzacțiilor derulate cu un singur afiliat (respectiv, S.C. X Italia) în sumă totală de X lei (-S lei, anul 2013 + S lei, anul 2014 + S lei, anul 2015 + S lei, anul 2016 + S lei, anul 2017).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.22, 23, 24, 28, 29 și 32 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(...)

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

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

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

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

29. Metoda marjei nete

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

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

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

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

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.19 alin.(1) și (6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

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

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

precum și cele ale art.11 alin.(4) din același act normativ:

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

a) metoda comparării prețurilor;
b) metoda cost plus;
c) metoda prețului de revânzare;
d) metoda marjei nete;
e) metoda împărțirii profitului;
f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

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

Conform prevederilor pct.5 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.11 alin.(4) din Codul fiscal:

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

(...)

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

“5.(4) La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus.

În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

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

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

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

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

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

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

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

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

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

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici. Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Totodată, așa cum prevede art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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. (...)”

Ca urmare, având în vedere cele de mai sus, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost prevăzute metodele de estimare a prețului de piață al unor astfel de tranzacții printre acestea regăsindu-se și metoda cost plus prezentată de organele de inspecție fiscală.

Se reține că selectarea unei anumite metode depinde totodată de completitudinea și acuratețea informațiilor disponibile precum și de

scopul utilizării metodei în cauză, respectiv pentru planificare fiscală, documentație sau în vederea justificării valorii de piață a tranzacțiilor deja efectuate.

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

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

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

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat Dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a se pronunța dacă prețurile de transfer utilizate de către afiliat sunt echivalente cu cele care ar fi fost utilizate între părți independente, astfel că au procedat la stabilirea prețurilor de transfer utilizând metoda cost-plus.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că analiza organelor de inspecție fiscală s-a bazat doar pe o serie de indicatori furnizați prin selectarea unor filtre într-un sistem informatic-ORBIS, întrucât, așa cum s-a arătat mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prețurilor de transfer respectând prevederile legale.

De asemenea, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile petentei precum că organele de inspecție fiscală, în reîncadrarea tranzacțiilor, au încălcat principiul libertății de gestiune, respectiv neamestecul fiscoului în administrarea companiilor, conform căruia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de gestiune și că nu poate identifica nicio motivație a alegerii metodei ratei de rentabilitate a costurilor totale de către organele de inspecție fiscală deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, legislația prevede obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer în situația în care societatea derulează tranzacții comerciale cu o persoană afiliată, fiind prevăzută și procedura pentru stabilirea prețului de piață.

Având în vedere cele de mai sus se reține și ținând seama de faptul că petenta nu a întocmit dosarul prețurilor de transfer prin care să justifice că prețurile practicate în tranzacțiile derulate cu persoana afiliată reprezintă prețurile pieței, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor realizate de petentă în perioada 2013-2017 cu suma de **X lei**, motiv pentru în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

B.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei

6. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă diminuării de stocuri de produse finite în sumă totală de S lei, în condițiile în care petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că aceste produse finite au fost utilizate în procesul de producție.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă diminuărilor de stocuri de produse finite. Urmare inspecției efectuate prin sondaj, la finele anilor 2013 și 2014, sunt evidenciate diminuări de stocuri provenind din efectuarea inventarelor anuale. Mai exact, la poziția 319 din Registrul jurnal/decembrie 2013 este evidențiată înregistrarea contabilă 711 "Variația stocurilor" =345 "Produse finite" cu suma de S lei, având ca explicație "Diminuare stoc conform inventar 4/Pv 4", precum și înregistrarea contabilă 711 "Variația stocurilor" =345 "Produse finite", cu suma de S lei, în susținerea acesei înregistrări fiind prezentat PV X privind scoaterea din uz a obiectelor de inventar și declasare a unor stocuri.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații mai detaliate privind aceste casări de produse finite, petenta motivând că produsele enumerate în cadrul procesului verbal au fost casate și au fost refolosite în procesul de producție. Organele de inspecție fiscală nu au identificat noile intrări de materii prime provenite din casări de produse finite și nici produsele ce s-ar fi obținut urmare a derulării procesului productiv. Petenta nu a prezentat alte documente justificative prin care să se facă dovada distrugerii (casării): note de transfer, bonuri de consum, notă de intrare-recepție, etc. Organele de inspecție fiscală au stabilit că descărcarea de produse finite prin articolul contabil 711 "Variația stocurilor" =345 "Produse finite" este similară unor cheltuieli ce pot fi considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, întrucât nu sunt aferente veniturilor realizate, bunurile nefiind asigurate sau imputate. Asupra acestor diminuări de stocuri a fost aplicată cota de TVA de 24%, astfel:

-S lei x 24%=S lei;

-S lei x 24%= S lei.

În drept, art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

c) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin.(8) lit.a)-c)."

Din prevederile legale de mai sus rezultă că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune.

Așa cum s-a arătat la punctul 3 din prezenta decizie, petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că respectivele stocuri au fost utilizate în procesul de producție pentru fabricarea unor produse finite, astfel că aceste bunuri au fost considerate ca fiind lipsă în gestiune.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

7. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta nu aduce argumente și nu depune documente în susținerea contestației.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă perioadei 01.01.2013-31.08.2018.

Societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X, însă aduce motivații numai în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, neaducând nicio motivație în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

[....]

c) motivele de fapt și de drept;

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

De asemenea, pct. 2.5., 2.6. și pct. 11.1. lit. b) 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, precizează că:

„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.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[....]

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

În speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **„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.”**

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească”.

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

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

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : „Potrivit art.207 (1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, **iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.”**

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată, și ținând seama de prevederile art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 45 de zile în care se putea formula și contestația, iar, în speță, până la data emiterii prezentei decizii, contestatoarea nu a depus niciun document justificativ și nu a prezentat argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere și prevederile art.276 alin. (6) din același act normativ, unde se specifică: „*Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei*”, organul de soluționare competent nu va mai proceda la analiza pe fond a contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** se va respinge ca nemotivată.

8. Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice lași se poate pronunța cu privire la accesoriile așa cum au fost calculate și/sau urmează a fi calculate, în baza Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la decizia de impunere contestată, în condițiile în care până la data de 01.04.2019, data depunerii contestației, organul fiscal nu a emis o decizie de calcul accesorii.

În fapt, prin contestația formulată, petenta contestă și accesoriile așa cum au fost calculate și/sau urmează a fi calculate, în baza Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, anexă la decizia de impunere contestată.

Se reține faptul că prezenta contestație a fost înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X din data de 01.04.2019.

Organul de soluționare al contestației a solicitat organului fiscal, prin e-mail, la data de 16.05.2019, să-i comunice dacă până la data de 01.04.2019, data depunerii contestației, a fost emisă vreo decizie de calcul accesorii.

Tot prin e-mail, la aceeași dată, organul fiscal ne comunică faptul că până la data de 01.04.2019 nu au fost emise decizii de calcul accesorii.

De asemenea, organul fiscal ne transmite Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii

reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.

În drept, conform dispozițiilor art. 47 alin.(1), art. 48 alin. (1), art. 268 alin. (1) și (2), art. 269 alin. (2) și art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 47-Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat”.

“Art. 48-Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii”.

“Art. 268-Posibilitatea de contestare

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

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

“Art. 269-(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat”.

“Art. 270 -(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Astfel, se reține că actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ fiscal comunicat, situație în care contribuabilul poate formula contestație, numai după data comunicării actului administrativ fiscal.

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că petenta era îndreptățită să formuleze contestație, doar în situația în care a fost lezată în drepturile sale prin emiterea și comunicarea unui act administrativ fiscal, având posibilitatea de a depune contestație, în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal atacat, iar în speță contestația a fost depusă la data de 01.04.2019, **anterior emiterii și comunicării actelor administrative fiscale atacate**, respectiv Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X emise la data de **22.04.2019 și 08.05.2019, motiv pentru care contestația**

formulată împotriva accesoriilor aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. F-BT X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani–Inspecție Fiscală, **urmează a se respinge ca prematur formulată.**

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

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.RL. Botoșani** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.RL. Botoșani** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2017 cu suma de **S lei**.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. XS.RL. Botoșani** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

4. Respingerea ca prematur formulată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Botoșani** împotriva accesoriilor aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

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