

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ...  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 657 din 31 iulie 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. ...S.R.L.**  
din ....

Cu adresa nr..... înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ....** sub nr....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Inspecție Fiscală** a înaintat **dosarul contestației** formulate de **S.C. ...S.R.L.** din municipiul ..., **județul ...**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr....., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... de reprezentanți ai A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, comunicate contribuabilului în data de 22.12.2017.

De asemenea, cu adresa nr..... înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .... sub nr....., **Administrația pentru Contribuabili Mijlocii consituită la nivelul Regiunii ...** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. ...S.R.L.** din municipiul ..., județul ..., împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..... și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..... emise de A.C.M. consituită la nivelul Regiunii .... – Serviciul Evidență pe Plătitor.

În conformitate cu *art.272 alin.(2) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației și având în vedere sumele contestate, cu adresa nr.16069/05.03.2018 D.G.R.F.P. ... înaintează către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. București, dosarul contestației privind Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F....., Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..... și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....., spre competență soluționare.

Cu adresa de înaintare nr.A\_SLP ..., în baza *art.272 alin.(7) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF București, restituie Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ... dosarul contestației formulate de **S.C. ...S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..... și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr....., împreună cu Nota prin care Președintele ANAF a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației de la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. București către serviciul specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. ....

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) și ale art.272 alin.(2) și alin.(7) din TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală*, cu

modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii, respectiv transmiterea contestației în termenul de 45 de zile de la comunicarea actului atacat – înregistrată la A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... sub nr. ...., încadrarea în cuantumul de până la 1.000.000 lei a sumei ce formează obiectul cauzei în ceea ce privește Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ...., precum și delegarea competenței de soluționare pentru suma ce formează obiectul cauzei în ceea ce privește Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ...., Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...., procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

**S.C. ...S.R.L.** are domiciliul fiscal în municipiul ... .., este înregistrată la O.R.C. sub nr. ... și deține codul unic de înregistrare nr. .... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - diminuarea pierderii fiscale;
- ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar.

Menționăm că:

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... au fost stabilite obligații fiscale în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit.

Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-... a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate cu suma de ... lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă de ... lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă de 202.099 lei.

**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 - **TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale**, respectiv:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .... au fost comunicate în data de 22.12.2017, iar contestația a fost depusă în data de 06.02.2018 și înregistrată la A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... sub nr. ...

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .... și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... se consideră comunicate în termenul legal potrivit prevederilor pct.3.6 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, „[...]3.6. În condițiile în care din actele dosarului cauzei nu se poate verifica respectarea termenului de depunere a contestației, iar în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatorul a luat cunoștință de actul administrativ-fiscal atacat, inclusiv în situația în care comunicarea prin publicitate a fost viciată prin nerespectarea procedurii în materie, aceasta va fi considerată depusă în termenul legal.[...]”

## **I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:**

“[...] CONTESTAȚIE

ÎMPOTRIVA:

1. Raportului de inspecție fiscală nr. .... [...] ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere;
2. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-... [...];
3. Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. ...
4. Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. ...
5. Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...
6. Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...

Prin care solicităm [...] să dispuneți:

Anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată în valoare de ...

Anularea Deciziei de accesorii 1 în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând dobânzi în cuantum de ... lei și penalități de întârziere în cuantum de ... lei;

Anularea deciziei de accesorii 2 în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând dobânzi în cuantum de .... lei și penalități de întârziere în cuantum de ... lei;

Anularea Deciziei de modificare a bazei de impozitare și a Raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală în cuantum de ... lei;

Anularea Deciziei de compensare în ceea ce privește suma de ... lei;

Exonerarea Societății de la plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar;

Anularea Deciziei de suspendare și constatarea depășirii în mod nejustificat de organul fiscal a duratei legale pentru finalizarea inspecției fiscale.

MOTIVE [...]

1.1 Prezentarea sumară a activității Societății [...]

1.2 Desfășurarea inspecției fiscale. Suspendările dispuse de organele de inspecție fiscală [...]

Ulterior demarării activității de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au dispus, la data de 05.07.2017, suspendarea desfășurării inspecției fiscale pentru întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, după cum urmează:

Decizia nr.11/05.07.2017 [...] 3 luni și 27 de zile. [...]

II. MOTIVE DE NELEGALITATE PRIVIND ACTELE CONTESTATE

2.1 ASPECTE DE ORDIN PROCEDURAL [...]

2.1.1 Depășirea perioadei legale pentru desfășurarea inspecției fiscale

În temeiul art.186 alin.1 Cod Procedura Civila coroborat cu art.2 alin.(3) Cod Procedură Fiscală, solicităm repunerea în termenul de contestare în ceea ce privește Decizia de suspendare. [...]

Astfel cum am prezentat anterior, la data 05.07.2017, inspecția fiscală a fost suspendată, în vederea întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, fiind emisă în acest sens Decizia de suspendare.

Ulterior la data de 04.10.2017, subscrisa am comunicat organului fiscal raportul prețurilor de transfer aferent perioadei 2011-2016. Cu toate acestea, în mod surprinzător și fără o bază legală, autotritatea a decis să reia activitatea de inspecție fiscală abia la data de 01.11.2017. [...]

Reluarea inspecției după suspendare se face, din interpretarea textelor de lege ce reglementează această instituție juridică, interpretare confirmată și de doctrina relevantă, la momentul încetării cauzelor pentru care suspendarea a fost dispusă.

Or, în cauza dedusă judecării, cauză care a generat suspendarea inspecției, și anume elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, a încetat în momentul depunerii raportului prețurilor de transfer aferent perioadei 2011-2016, respectiv la data de 04.10.2017. Astfel, orice prelungire a momentului reluării inspecției fiscale ulterioare acestei date reprezintă o atitudine abuzivă și lipsită de temei juridic a autorității, de natură a încălca drepturile procedurale de care beneficiază subscrisa. [...]

Nulitatea Deciziei de impunere ca urmare a decăderii organului fiscal din dreptul de a mai finaliza inspecția fiscală. [...]

Drept urmare, se poate observa că inspecția fiscală a debutat la data de 03.07.2017, a fost suspendată în data de 05.07.2017, ulterior fiind reluată la data de 04.10.2017, finalizându-se la 11.12.2017.

În aceste condiții, putem aprecia faptul că durata efectivă a inspecției fiscale a fost de 2 luni și 9 zile, cu mult peste termenul maxim reglementat de lege (i.e. – raportat la caracterul de contribuabil mic al Societății, durata maximă aferentă inspecției fiscale este reprezentată de 45 de zile). [...]

În aceste condiții, apreciem că expirarea termenului legal de 45 de zile atrage încetarea mandatului echipei de inspecție fiscală și, practic, încetarea procedurii de control fără posibilitatea autorității de a mai încheia un raport de inspecție fiscală sau o decizie de impunere (ca act administrativ fiscal individual) prin care să fie stabilite obligații fiscale în sarcina contribuabilului controlat. [...]

2.1.2 Prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare cu privire la anul 2011

[...]Astfel cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, controlul fiscal a avut ca obiect și impozitul pe profit datorat de societate în perioada 01.01.2011-31.12.2016. Având în vedere faptul că inspecția fiscală finalizată prin emiterea actelor administrative fiscale constatată a început la data de 3 iulie 2017, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații cu privire la creanțe fiscale reprezentând impozit pe profit aferente anului 2011 era deja prescris.

În acest sens subliniem faptul că, potrivit art.16, alin. 1 din Codul fiscal „(1) Anul fiscal este anul calendaristic.” [...]

Rezultă, așadar că impozitul pe profit se stabilește prin raportare la veniturile și cheltuielile realizate de o companie într-un an fiscal, astfel încât baza de impozitare se constituie pentru acest tip de impozit la data de 31 decembrie a anului de impunere respectiv, urmând ca determinarea sa să fie efectuată la un moment ulterior, prin depunerea declarațiilor trimestriale și a unei declarații anuale. [...]

2.1.3 Încălcarea dreptului de apreciere. Nerespectarea principiului contradictorialității și egalității armelor. [...]

Din ansamblul procedurii de inspecție fiscală rezultă fără putință de tăgadă faptul că legiuitorul acordă o importanță deosebită dreptului contribuabilului de a cunoaște și a-și exprima în cunoștință de cauză punctul de vedere cu privire la constatările organelor de control. [...]

Această reglementare garantează dreptul la apărare, drept recunoscut subiectelor de drept nu doar în cazul procedurilor judiciare, ci și în ipoteza procedurilor administrative care au drept scop final sancționarea subiectului supus controlului.[...]

Astfel, dorim să supunem atenției organului de soluționare faptul că apărările promovate de subscrisă cu ocazia formulării punctului de vedere nu au fost analizate și combătute de către organul de inspecție fiscală, ceea ce se transpune într-o încălcare flagrantă a drepturilor procedurale ale subscrisei.[...]

Jurisprudenței naționale – Decizia Curții Constituționale nr.12/22.01.2013, care interpretează art.41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, conchide că orice persoană are dreptul de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri unindividuale care ar putea să îi aducă atingere. [...]

Jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene [...] – în cauza Republica Franceză împotriva Comisiei Comunității Europene, Curtea a reținut că „pentru ca o asemenea încălcare a dreptului la apărare să atragă după sine anularea deciziei, este necesar să se demonstreze că, în absența acestei nereguli, procedura ar fi putut conduce la un rezultat diferit.[...]

2.1.4 Actele atacate au fost emise cu încălcarea principiului securității juridice și al așteptării legitime.[...]

Astfel, începând cu data de 13.11.2017, Societatea a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale având ca obiect verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru TVA aferentă perioadei 01.05.2014-30.09.2017.[...]

2.1.5 Decizia de compensare emisă de organele fiscale a fost emisă cu nesocotirea dispozițiilor legale incidente în materie [...]

Executarea sumelor din Decizia de impunere era suspendată de drept ca urmare a depunerii Notificării – 10 01.2018, se va reține faptul că, termenul de 45 de zile până la care nicio formă de executare silită nu putea fi demarată [...] urma să se îplinească abia la data de 06.02.2018. [...]

## 2.2 ASPECTE DE ORDIN SUBSTANȚIAL

Conform constatărilor prezentate în Raportul de inspecție fiscală nu numărul ... încheiat la data de 19.12.2017 echipa de inspecție fiscală a ajustat în minus cheltuielile înregistrate de ILF în legătură cu tranzacțiile derulate cu entitățile sale afiliate pentru fiecare din anii 2011,2012,2013,2014 și 2015[...]

În urma ajustării cheltuielilor au fost determinate obligații fiscale suplimentare în ceea ce privește impozitul pe profit în valoare totală de ... lei, la care s-au calculat și accesorii, [...]

Vă rugăm să aveți în vedere următoarele argumente care au rezultat în stabilirea unor constatări nejustificate ale echipei de inspecție fiscală:

### 2.2.1 Abordarea agregată a tranzacțiilor derulate cu părțile afiliate

Așa cum a fost prezentat și în cadrul dosarului de prețuri, Societatea a dreulat următoarele tipuri de tranzacții cu părțile afiliate:

- Servicii de proiectare și inginerie primite de la părțile afiliate din ...
- Servicii financiare primite de la ...
- Servicii de punere la dispoziție de angajați prestate în relația cu ...
- Servicii de aprobare dosare licitație prestate pentru ....
- Servicii de proiectare și inginerie în legătură cu proiectul de inginerie și proiectare derulat de ... cu entitatea independentă .... pe baza contractului back-to-back
- Venituri din livrări de bunuri, recuperări de costuri și marje aferent contract ...
- Servicii suport, administrative și contabile achiziționate de la entitatea sa afiliată ...

Tranzacțiile derulate cu părțile afiliate au fost prezentate și analizate în mod distinct în cadrul documentației înaintate echipei de inspecție fiscală.Cu toate acestea, abordarea propusă în raportul de inspecție fiscală a apreciat în mod nejustificat o abordare prin care sunt agregate rezultatele Societății, indiferent de tipul tranzacțiilor derulate.Apreciem că echipa de inspecție fiscală nu a aplicat corect prevederile în vigoare, nerespectând recomandările emise prin punctul 5 din Normele de aplicare ale art.11, alin.(4) din Codul Fiscal [...]

Echipa de inspecție fiscală a decis în mod discreționar să nu ia în considerare analizele funcționale și analizele economice detaliate pregătite în documentația de prețuri de transfer întocmită și a propus o abordare agregată prin care nu se tratează distinct fiecare tip de tranzacție derulată între părțile afiliate și nu se ține cont de particularitatea fiecărei situații.[...]

Având în vederecele de mai sus, considerăm abuzivă și lipsită de relevanță abordarea organelor de inspecție fiscală care au contestat analizarea economică detaliată a tranzacțiilor derulate între Societate și Tecon, aceasta fiind realizată de Societate ținând cont de specificul substanței economice a acestora, și au recurs la analizarea lor într-o manieră agregată.[...]

Prin urmare, considerăm că în cadrul proiectului de RIF nu s-a stabilit realitatea fiscală a tranzacțiilor derulate de Companie cu entitățile sale afiliate în concordanță cu prevederile ART.113[...].

### 2.2.2 Respingerea analizei economice prezentate de Societate[...]

[...] Compania a furnizat organului de control dosarul prețurilor de transfer atât în format electronic cât și în format fizic, la data solicitată.[...]

Atragem atenția cu privire la obligația organului fiscal cu privire la stabilirea realității fiscale a tranzacțiilor derulate de ... cu entitățile sale afiliate. În dosarul prețurilor de transfer au fost argumentate și explicate circumstanțele economice fiecărei tranzacții derulate cu părțile afiliate.

Echipa de inspecție fiscală a constatat în mod eronat faptul că serviciile “[...] sunt conexe contractului principal de servicii de inginerie și consultanță proiectare, reprezentând în fapt cheltuieli indirecte aferente activității

de proiectare.” Reîncadrând practic toate tranzacțiile derulate cu părțile afiliate ca fiind conexe cu obiectul principal de activitate al ...

Potrivit prevederilor Ghidului OECD [...] pentru a ajunge la cea mai corectă aproximare a principiului valorii de piață, câte un studiu de comparabilitate ar trebui efectuat pentru fiecare tranzacție în parte. Totodată, prevederile Ghidului OECD susțin posibilitatea efectuării unui singur studiu de comparabilitate pentru mai multe tipuri de tranzacții între-grup, dacă acestea sunt interconectate sau prestate în mod continuu și dacă pot fi evaluate în mod separat.

Astfel, Societatea a apreciat că tranzacțiile derulate cu părțile afiliate pot fi analizate în mod distinct și a abordat în mod detaliat fiecare tranzacție în dosarul prețurilor de transfer.[...]

Această argumentație privind respingerea studiului de servicii suport nu are susținere, substanță și natura tranzacției fiind prestarea de servicii de contabilitate. Această activitate nu este condiționată de argumentele invocate de echipa de inspecție fiscală în acest caz. Analiza funcțională și analiza economică din dosarul prețurilor de transfer respectă toate cerințele legale și concluziile dosarului nu pot fi desconsiderate [...]. [...]

Această argumentație privind respingerea studiului de servicii detașare angajați nu are susținere, substanță și natura tranzacției fiind prestarea de servicii similare unor agenții de plasare a forței de muncă. Această activitate nu este condiționată de argumentele invocate de echipa de inspecție fiscală în acest caz. Analiza funcțională și analiza economică din dosarul prețurilor de transfer respectă toate cerințele legale și concluziile dosarului nu pot fi desconsiderate [...]. [...]

Ca atare considerăm că organele de inspecție fiscală nu au valorificat în mod corect și complet informațiile/datele prezentate în dosarul prețurilor de transfer întocmit de Societate, motiv pentru care apreciem că, în speță, se impune desființarea actelor atacate cu consecința refacerii inspecției de către o echipă specializată în domeniul prețurilor de transfer.[...]

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..... emis de A.J.F.P. ... –Inspecție Fiscală la S.C. ...S.R.L. din ..., județul ..., în baza căruia au fost emise Decizia de impunere nr.F-.... și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.... s-au stabilit următoarele:**

“[...]Anul 2011

Conform balantei de verificare întocmită la data de 31.12.2011, societatea înregistrează o pierdere contabilă în suma de ... lei, calculată ca diferență între veniturile realizate în suma de ... lei și cheltuielile în suma de ... lei. Pierderea contabilă în suma de ... lei a fost influențată cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în suma totală de ... lei, rezultând un profit impozabil în valoare de ... lei pentru care a fost calculat un impozit pe profit în cuantum de ... lei. Conform declarației privind impozitul pe profit cod 101 aferentă anului 2011, societatea a declarat un impozit pe profit în suma de .. lei, mai mult cu ... lei decât cel evidentiat în balanța de verificare întocmită la data de 31.12.2011 (anexa nr. 1).[...]

Intrucât în perioada verificată societatea a înregistrat tranzacții cu persoane afiliate (detaliat la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustări în minus în suma de ... lei ale cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate aferente activității de prestare servicii inginerie și proiectare, având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Modul de determinare al ajustărilor aferente cheltuielilor cu prestatările de servicii achiziționate de la partenerul afiliat se regăsește detaliat la capitolul "dosarul preturilor de transfer" din prezentul raport de inspecție fiscală.

Urmare acestor ajustări la control a fost stabilit un profit impozabil în suma de ... lei, mai mult cu ... lei decât profitul impozabil stabilit de societate în valoare de ... lei.

Prin aplicarea cotei de 16% prevăzută la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare asupra bazei impozabile determinate la control a rezultat un impozit pe profit în suma de ... lei, suplimentar cu suma de ... lei, față de impozitul pe profit declarat de societate în valoare de ... lei (anexa nr. 2).

Anul 2012

Conform balantei de verificare întocmită la data de 31.12.2012, societatea înregistrează un profit contabil în suma ... lei, calculată ca diferență între veniturile realizate în suma de ... lei și cheltuielile în suma de ... lei.

Conform declarației privind impozitul pe profit cod 101 aferentă anului 2012, societatea a declarat un profit impozabil în suma de ... lei, pentru care a calculat, evidentiat și declarat un impozit pe profit în cuantum de ... lei, prin influențarea profitului contabil cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în suma de ... lei (anexa nr. 1), [...]. [...]

Intrucât în perioada verificată societatea a înregistrat tranzacții cu persoane afiliate (detaliat la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustări în minus în suma de ... lei ale cheltuielilor înregistrate de la persoana afiliată aferentă activității de prestare servicii inginerie și proiectare, având în vedere prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Modul de determinare al ajustărilor aferente cheltuielilor cu prestatările de servicii achiziționate de la partenerul afiliat se regăsește detaliat la capitolul "dosarul preturilor de transfer" din prezentul raport de inspecție fiscală.

Urmare acestor ajustări la control a fost stabilit un profit impozabil în suma de ... lei, mai mult cu ... lei decât profitul impozabil stabilit de societate în valoare de ... lei.

Prin aplicarea cotei de 16% prevăzută la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare asupra bazei impozabile determinate la control a rezultat un impozit pe profit în suma de ... lei, suplimentar cu suma de ... lei, față de impozitul pe profit declarat de societate în valoare de ... lei (anexa nr. 2).

#### Anul 2013

Conform balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2013, societatea inregistreaza o pierdere contabila in suma de ... lei, calculata ca diferenta intre veniturile realizate in suma ... lei si cheltuielile in suma de ... lei.

Conform declaratiei privind impozitul pe profit cod 101 aferenta anului 2013, societatea a declarat un impozit pe profit in suma de .... lei, prin influentarea rezultatului brut cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de ... lei.[...]

Intrucat in perioada verificata societatea a inregistrat tranzactii cu persoane afiliate (detaliata la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustari in minus in suma de ... lei ale cheltuielilor inregistrate de la persoana afiliata aferenta activitatii de prestari servicii inginerie si proiectare, avand in vedere prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Modul de determinare al ajustarilor aferente cheltuielilor cu prestarile de servicii achizitionate de la partenerul afiliat se regaseste detaliat la capitolul "dosarul preturilor de transfer" din prezentul raport de inspectie fiscala.

Urmare acestor ajustari la control a fost stabilit un profit impozabil in suma de ... lei, mai mult cu ... lei decat profitul impozabil stabilit de societate in valoare de ... lei.

Prin aplicarea cotei de 16% prevazuta la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare asupra bazei impozabile determinate la control a rezultat un impozit pe profit in suma de ... lei, suplimentar cu suma de ... lei, fata de impozitul pe profit declarat de societate in valoare de ... lei lei (anexa nr. 2).

Facem precizarea ca, conform fisei sintetice pe platitor editata la data de 10.11.2017, societatea inregistreaza sume platite in plus in contul acestei obligatii fiscale in valoare de ... lei, urmare depunerii Declaratiei rectificative privind impozitul pe profit cod 101 aferenta anului 2013 in data de 29.06.2017.

Rectificarea impozitului pe profit in sensul diminuarii a fost determinata de dubla impozitare a cheltuielilor cu diurna peste limita legala, atat la calculul impozitului pe profit cat si includerea lor in salariu si calculul contributiilor aferente.

#### Anul 2014

Conform balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2014, societatea inregistreaza o pierdere contabila in suma de ... lei, calculata ca diferenta intre veniturile realizate in suma de ... lei si cheltuieli in suma de ... lei.

Conform declaratiei privind impozitul pe profit cod 101 aferenta anului 2014, societatea declara o pierdere fiscala a anului de raportare in suma de .... lei, prin influentarea rezultatului brut cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de .... lei.[...]

Intrucat in perioada verificata societatea a inregistrat tranzactii cu persoane afiliate (detaliata la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustari in minus in suma de ... lei ale cheltuielilor inregistrate de la persoana afiliata aferenta activitatii de prestari servicii inginerie si proiectare, avand in vedere prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Modul de determinare al ajustarilor aferente cheltuielilor cu prestarile de servicii achizitionate de la partenerul afiliat se regaseste detaliat la capitolul "dosarul preturilor de transfer" din prezentul raport de inspectie fiscala.

Urmare acestor ajustari, la control, fata de pierderea fiscala stabilita de societate in suma de ... lei, a fost stabilit un profit impozabil in suma de ... lei.

Prin aplicarea cotei de 16% prevazuta la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare asupra bazei impozabile in suma de ... lei determinate la control a rezultat un impozit pe profit suplimentar de plata in suma de ... lei (anexa nr. 2).

#### Anul 2015

Conform balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2015, societatea inregistreaza o pierdere contabila in suma de ... lei, calculata ca diferenta intre veniturile realizate in suma de .... lei si cheltuielile in suma de .... lei.

Conform declaratiei privind impozitul pe profit cod 101 aferenta anului 2015, societatea declara o pierdere fiscala de recuperat in anii urmasori, in suma de ... lei, cu urmatoarea componenta:

- .... lei, reprezinta pierderea fiscala a anului de raportare, respectiv 2015, calculata prin influentarea pierderii contabile in cuantum de ... lei cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in valoare de ... lei;

- .... lei, reprezinta pierderea fiscala de recuperat din anii precedenti, respectiv 2014.

La control au fost verificate prin sondaj documentele justificative aferente veniturilor si cheltuielilor cu pondere in contul de profit si pierdere, respectiv documentele de achizitii ale prestarilor de servicii insotite de contracte si rapoarte de lucru aferente lunilor martie, iunie, septembrie si decembrie 2015, rapoartele de lucru privind prestarile de serviciu efectuate, facturile de prestari servicii.

Intrucat in perioada verificata societatea a inregistrat tranzactii cu persoane afiliate (detaliata la capitolul preturi de transfer) au fost determinate ajustari in minus in suma de ... lei ale cheltuielilor inregistrate de la persoana afiliata aferenta activitatii de prestari servicii inginerie si proiectare, avand in vedere prevederile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Modul de determinare al ajustarilor aferente cheltuielilor cu prestarile de servicii achizitionate de la partenerul afiliat se regaseste detaliat la capitolul "dosarul preturilor de transfer" din prezentul raport de inspectie fiscala.

Urmare acestor ajustari, la control, fata de pierderea fiscala stabilita de societate in suma de ... lei, a fost stabilit un profit impozabil in suma de ... lei.

Prin aplicarea cotei de 16% prevazuta la art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare asupra bazei impozabile in suma de .... lei determinate la control a rezultat un impozit pe profit suplimentar de plata in suma de .... lei (anexa nr. 2).[...]

#### Anul 2016 [...]

Pentru anul 2016 nu sunt informatii disponibile din baza de date ORBIS.

Urmare verificarii efectuate, la nivelul anului 2016 nu au fost constatate deficiente care sa modifice rezultatul fiscal obtinut de societate, dar avand in vedere constatarile aferente perioadei anterioare, pierderea fiscala ramasa de recuperat in anii urmasori este in suma de .... lei.

Concluzionand, constatările organelor de inspectie fiscala s-au concretizat in:

- impozit pe profit suplimentar de plata in suma de ... lei;
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de .... lei.[...]

Fata de cele prezentate de S.C. ... S.R.L. in dosarul preturilor de transfer, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

Conform documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala a rezultat ca in perioada suspusa analizei, respectiv 2011 – 2015, S.C.... S.R.L. a desfasurat activitati de inginerie si proiectare in domeniul petrolier, respectiv servicii tehnice de inginerie si proiectare legate de reseaua de apa potabila si ape uzate, cheltuielile efectuate de societate fiind aferente in totalitate desfasurarii activitatii pentru care a fost autorizata sa functioneze, deruland tranzactii cu parti afiliate atat din punct de vedere al veniturilor cat si al cheltuielilor.

Din analiza dosarului preturilor de transfer intocmit de catre S.C. .... S.R.L. pentru sustinerea preturilor practicate in tranzactiile cu partile afiliate, s-au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste prestarile de servicii de inginerie si proiectare prestate de S.C. .... S.R.L. in beneficiul partenerilor afiliati, activitatea a fost analizata pe parteneri dupa cum urmeaza:

In cazul prestarilor de servicii de inginerie si proiectare al caror beneficiar a fost partenerul ....

..., activitatea S.C. ... S.R.L. a fost tratata ca activitate de punere la dispozitie de personal, astfel ca in strategia de cautare, la "Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activitatii", a fost ales codul de activitate 7820 – Activitati de contractare, pe baze temporare, a personalului, cod CAEN care implica detinerea unei autorizatii emisa de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, asa cum este prevazut in Legea nr. 53/2003 – Codul muncii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 88 alin. (3) [...]

Conform art. 3 din Hotărârea nr. 1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, pentru obținerea autorizației de funcționare ca agent de muncă temporară agenții economici trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

"a) să fie persoane juridice constituite potrivit legii și să aibă prevăzut în actul constitutiv, ca obiect principal de activitate, "Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului conform codului CAEN"; [...]"

In dosarul preturilor de transfer prezentat de S.C. .... S.R.L. nu sunt aduse argumente suficiente care sa justifice codul CAEN utilizat pentru identificarea companiilor similare.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala nu pot fi de acord cu strategia de cautare aplicata de S.C. ....S.R.L intrucat societatile selectate ca fiind comparabile sunt prestatori de servicii de punere la dispozitie de personal care nu desfasoara activitati similare cu cele ale agentului economic verificat.

In cazul prestarilor de servicii de inginerie si proiectare legate de reseaua de apa potabila si ape uzate al caror beneficiar a fost partenerul afiliat ... Inginieure ..., s-a considerat ca "nu exista elemente care sa indice faptul ca aceasta tranzactie ar fi excesiva din perspectiva preturilor de transfer din Romania, avand in vedere faptul ca ... a fost integral compensata pentru pierderile inregistrate ca urmare a proiectelor derulate impreuna cu societatea afiliata ...

In ceea ce priveste cheltuielile inregistrate in perioada verificata, respectiv 2011 – 2015 de S.C. .... cu achizițiile de la partenerii afiliati, acestea au urmatoarea structura:

- Achizitiile de la partenerul afiliat .... in suma totala de .... lei din care

.... reprezinta contravaloare servicii de proiectare si inginerie pentru constructia si modernizarea unor depozite petroliere si .... lei reprezinta refacturari asigurari profesionale de grup si refacturare costuri;

- Achizitiile de la partenerul afiliat .... in suma totala de ... lei reprezinta contravaloare servicii de proiectare si inginerie

In dosarul preturilor de transfer prezentat de societate, concluzia cu privire la derularea acestor tranzactii s-a bazat doar pe faptul ca, costurile facturate de societatile afiliate din .... au fost incluse in pretul final facturat catre clientul tert .... S.A., in baza unor tarife agreeate de ... S.A., astfel neexistand elemente care sa indice faptul ca remuneratia primita de catre ... a fost excesiva din perspectiva preturilor de transfer.

- Achizitiile de la partenerul afiliat S.C. .... S.R.L. in suma totala de ....376 lei.

In dosarul preturilor de transfer, serviciile primite de agentul economic verificat de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L., au fost segmentate, astfel, activitatea partenerului afiliat (S.C. ... S.R.L.) care a prestat servicii in favoarea S.C. ... S.R.L. a fost impartita si tratata din perspectiva desfasurarii mai multor tipuri de activitati.

Astfel segmentata activitatea partenerului afiliat S.C. ... S.R.L., strategia adoptata a avut in vedere cautarea de societati independente care presteaza servicii similare, fiind astfel testate profitabilitatile inregistrate de acestea in comparatie cu profitabilitatea inregistrata de S.C... S.R.L. In acest sens au fost selectate urmatoarele coduri CAEN:

6920 – Activitati de contabilitate si audit finaciar; consultanta in domeniul fiscal;

7022 – Activitati de consultanta pentru afaceri si management;

7810 – Activitati ale agentilor de plasare a fortei de munca.

Organele de inspectie fiscala nu pot retine ca adecvata aceasta strategie de cautare, intrucat tranzactiile derulate intre S.C. .... S.R.L. si S.C. .... S.R.L. au constat in prestari servicii de inginerie si proiectare in domeniul petrolier, servicii ce au fost prestate in baza urmatoarelor contracte:

Contractul ..., conform caruia, partenerul afiliat S.C. .... S.R.L. va presta in

beneficiul S.C. ... S.R.L. servicii de inginerie si consultanta in proiectare in baza comenzilor emise de catre beneficiar.

Totodata, intre cele doua parti afiliate au fost incheiate acte aditionale la contractul principal ...denumite contracte de plati pentru:

- servicii suport privind servicii de inginerie, supervizare pentru proiectul "A071 – Constructie de noi depozite si modernizare depozite existente". Conform prevederilor punctului 6 din contract "Regimul de plata – Prin prezenta, pentru serviciul descris mai sus, se consimte ca retributia sa se efectueze in conformitate cu perioada de contractare supusa ratelor ... pentru angajatii folositi de contractant", iar conform prevederilor punctului 7 "Rambursarea cheltuielilor – Contractantului i se vor rambursa in plus cheltuielile de calatorie (cazare, masa, indemnizatii, cheltuieli de deplasare etc.) conform cheltuielilor reale. Alte cheltuieli care pot aparea in cadrul acestei activitati, pentru rapoarte de expertiza, traduceri externe etc., vor fi deasemenea rambursate conform cheltuielilor reale [...]."

- servicii suport general prin care s-a stabilit ca S.C. .... S.R.L. va rambursa in plus catre S.C. ... S.R.L. "cheltuielile de calatorie (cazare, masa, indemnizatii, cheltuieli de deplasare etc.) conform cheltuielilor reale. Alte cheltuieli care pot aparea in cadrul acestei activitati, pentru rapoarte de expertiza, traduceri externe etc., vor fi deasemenea rambursate conform cheltuielilor reale [...]."

In aceste conditii este de retinut faptul ca toate serviciile prestate de partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. sunt conexe contractului principal de servicii de inginerie si consultanta in proiectare, reprezentand in fapt cheltuieli indirecte aferente activitatii de proiectare.

Contract "Back to Back" privind servicii de inginerie si proiectare in domeniul petrolier pentru proiectele E198 – Bacau, E199 – Arad si E200 – Cluj "Constructie de noi depozite si modernizare depozite existente" conform caruia toate serviciile efectuate de S.C. ... S.R.L. vor fi refacturate la aceeasi valoare catre ... S.A., beneficiarul final al respectivelor servicii.

La punctul 6 din contract "Regim de plata si alte costuri" se mai mentioneaza: "[...] Even in case that all revenues obtained will not cover the expenses of ... is not obliged to pay any additional amounts. The financial risk of this partly subcontract is totally with .... (Chiar si in cazul in care toate veniturile obtinute nu vor acoperi cheltuielile societății ... nu este obligată să plătească sume suplimentare. Riscul financiar apartine în totalitate societatii ...).

Contractul "Back to Back" privind furnizarea de servicii de inginerie si proiectare in domeniul petrolier a fost incheiat datorita reorganizarii interne a grupului .... Astfel, in anul 2010, toata activitatea S.C. ... S.R.L. a fost preluata de S.C. ... S.R.L. - RO ..., membru al ... Deasemenea, toti angajati implicati in proiectul incheiat cu ... S.A. constand in servicii de inginerie si consultanta de specialitate in proiectare pentru constructia si modernizarea unui numar de 13 statii de depozitare, au fost transferati la ... SRL pentru a asigura o echipa de proiectare care sa asigure continuitatea proiectului.

Astfel, in luna aprilie 2011 societatea ... S.R.L. a preluat in totalitate contractul incheiat cu ... SA in vederea furnizarii serviciilor de specialitate aferente proiectului de modernizare a statiilor de depozitare situate in ...

Totodata, in data de 20.04.2013, a fost incheiat actul aditional la contractul de servicii "Back to Back", prin care punctul 6 "Regim de plata si alte costuri" a fost modificat dupa cum urmeaza: "Incepand cu anul 2013, la sfarsitul fiecarui an calendaristic, pentru toate serviciile facturate de S.C. ... S.R.L. in baza contractelor de "servicii in oglinda" semnate la data de 20.04.2011.... S.R.L. va fi compensata cu o suma in procent de 1,5% din valoarea serviciilor facturate."

Mai mult, conform prevederilor legale, desfasurarea anumitor activitati presupune indeplinirea anumitor conditii de catre persoana juridica infiintata in acest sens, astfel:

Pentru inmatricularea unei persoane juridice organizata ca o societate cu raspundere limitata avand ca obiect de activitate cod CAEN 6920 - Activitati de contabilitate si audit financiar; consultanta in domeniul fiscal, este necesar ca administratorul societatii trebuie sa fie numit persoana care indeplineste calitatea de expert contabil. De asemenea, expertul contabil autorizat de CECCAR trebuie sa aiba o participare la aportul adus la capitalul social al unui SRL de minim 51%, fata de celalalt asociat care nu indeplineste aceasta conditie speciala.

Pentru inmatricularea acestei forme de organizare la Oficiul Registrului Comertului in raza caruia societatea va avea sediul social, aceasta institutie va solicita, in mod expres, avizul emis de CECCAR pentru expertul contabil. Avizul va cuprinde mentiunea potrivit careia expertul contabil indeplineste conditiile prevazute de Ordonanta nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si prin urmare, va aviza favorabil constituirea societatii.[...]

Desfasurarea unei activitati cu cod CAEN 7810 – Activitati ale agentilor de plasare a fortei de munca presupune listarea locurilor de munca vacante si recomandarea sau plasarea solicitantilor pentru o slujba, in situatia in care persoanele recomandate sau plasate in munca nu sunt angajati ai agentilor de ocupare a fortei de munca. Aceasta clasa include: activitati de investigare, selectie si plasare a fortei de munca, inclusiv activitati de cautare si plasare de personal executiv; activitati ale agentilor si birourilor de casting, cum ar fi agentii artistice; activitati ale agentilor on-line pentru plasarea fortei de munca.

Activitatile agentilor de plasare a fortei de munca se desfasoara cu respectarea prevederilor Hotararii nr. 277/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, privind aprobarea Criteriilor de acreditare a furnizorilor de servicii specializate pentru stimularea ocupării forței de muncă., care stipuleaza la art. 2 [...]

Conform prevederilor art. 3 din acelasi act normativ "In vederea acreditării, furnizorii prevăzuți la art. 2 alin. (2) trebuie să îndeplinească următoarele criterii:

A. să aibă prevăzut ca obiect de activitate serviciul pentru care se solicită acreditarea;

B. să dispună de baza materială, după caz, pentru:



- a) evaluarea și autoevaluarea personalității în vederea orientării profesionale;
- b) efectuarea de teste de aptitudini, dezvoltarea abilității și încrederii în sine a persoanelor în căutarea unui loc de muncă;
- c) instruire în tehnici și metode de căutare a unui loc de muncă și de prezentare la interviuri în vederea ocupării;
- d) mediere electronică;

C. cel puțin 25% din personalul cu atribuții în prestarea serviciilor de ocupare să aibă studii superioare în una dintre specialitățile: psihologie, pedagogie, drept, consiliere, precum și experiență de minimum 3 ani în domeniul serviciului pentru care se solicită acreditarea.”, iar conform prevederilor art. 4 alin. (1) “(1) Acreditarea furnizorilor în condițiile prevăzute de prezentele criterii de acreditare se face de către Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă prin agențiile pentru ocuparea forței de muncă județene, respectiv a municipiului București în a căror rază teritorială își au sediul sau, după caz, domiciliul/reședința.[...]”  
Notiunea de “Agentie de plasare a fortei de munca” este definita si de Legea nr. 156/2000 privind protectia cetatenilor romani care lucreaza in strainatate , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, [...]  
Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala nu pot fi de acord cu strategia de cautare aplicata in dosarul preturilor de transfer intrucat societatile selectate ca fiind comparabile nu desfasoara activitati similare cu cele ale agentului economic verificat.

Mai mult decat atat, in cazul serviciilor primite de S.C. .... S.R.L. de la partenerii afiliati, organele de inspectie fiscala nu pot fi de acord cu strategia de cautare aplicata in dosarul preturilor de transfer intrucat societatile selectate ca fiind comparabile nu desfasoara activitati similare cu cele ale S.C. ... S.R.L si nu s-a detaliat daca pretul de tranzactionare intre cele doua persoane afiliate s-a efectuat la pret de piata si daca S.C. .... S.R.L. si-a acoperit costurile inregistrate prin veniturile proprii.

In ceea ce priveste prestarile de servicii de inginerie si proiectare prestate de S.C. .. S.R.L. in beneficiul partenerului .... pentru stabilirea intervalelor de comparare, organele de inspectie fiscala au ales ca indicator financiar de comparabilitate, rata rentabilitatii costurilor totale (RRTC), adecvat activitatii de prestari servicii, stabilit ca raport intre profitul din exploatare si total cheltuieli din exploatare aferente.

Avand in vedere veniturile obtinute de S.C. ... S.R.L. din prestarea de servicii de proiectare si inginerie catre partenerul afiliat ..., stabilirea la control a indicatorului RRTC a fost efectuata prin includerea in interogare a companiilor care au obtinut o cifra de afaceri cuprinsa intre ... lei.

In vederea determinarii marjelor de profit obtinute de societate din prestarile de inginerie si proiectare in domeniul petrolier la clientii afiliati, au fost stabilite costurile inregistrate de S.C... S.R.L. pentru fiecare an in parte prin alocarea directa (in cazul costurilor direct atribuibile) si procentuala (pentru cele indirect atribuibile), tinand cont de ponderea activitatii desfasurate cu partenerii afiliati in total activitate (anexa nr. 5).

Marjele obtinute au fost stabilite astfel:

$RRTC = \text{Venituri prestari servicii} - \text{Cheltuieli aferente prestarilor de servicii}$

Cheltuieli aferente prestarilor de servicii

...  
Procesul de identificare in baza de date ORBIS a unui esantion de companii comparabile independente a presupus identificarea unor companii independente (dupa un set prestabilit de criterii) eliminarea companiilor necorespunzatoare si selectarea companiilor potrivite ca referinta pentru comparabilitate.  
Dupa interogarea bazei de date ORBIS, pe baza criteriilor:

....  
Formula utilizata de Orbis a fost: "Boolean search: 1And 2 And 3 And 4 And 5 And Not 6 And 7".

In urma aplicarii filtrelor enumerate mai sus a rezultat un numar de 62 companii.

Societatile rezultate au fost examinate manual, in sensul cautarii de informatii care sa certifice statutul de independenta si sa descrie activitatea intreprinsa de acestea.

-au fost considerate relevante societatile care au furnizat informatii in ceea ce priveste actionariatul.

-au fost excluse societatile unde actionarii mai detineau parti sociale si la alte societati in procent de peste 25% din capitalul social.

-au fost excluse societatile care au desfasurat efectiv alt obiect de activitate.

Dupa o selectie manuala, din cele 62 de companii au fost excluse 52, despre care se cunoaste cu certitudine ca sunt in relatii de afiliere si desi au ca obiect principal de activitate codul CAEN 7112 – “Activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea”, desfasoara prestari servicii diferite de cele ale agentului economic verificat.  
Dupa ce au fost identificate cele 10 companii ramase comparabile a fost calculat indicatorul “rata rentabilitatii costurilor”, rezultand urmatoarele:

...  
S.C. ... S.R.L. a prestat servicii in favoarea partenerului afiliat in perioada 2011 – 2013. Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii veniturilor obtinute din prestarea de servicii de inginerie si proiectare in domeniul petrolier, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

Din compararea valorilor inregistrate de societatile comparabile cu cele inregistrate de S.C. ...S.R.L. in perioada 2011 – 2013 in relatia cu acest partener afiliat, urmare alocarii cheltuielilor directe si indirecte, a rezultat ca, in perioada 2011 - 2013 indicatorul de profit calculat se afla peste cuartila inferioara a intervalului de piata, astfel ca nu se impun ajustari.

In ceea ce priveste cheltuielile inregistrate de societatea verificata cu achizitiile de bunuri/servicii de la partenerii afiliati necesare desfasurarii activitatii pentru care a fost autorizata sa functioneze, respectiv activitati de

inginerie si proiectare, pentru stabilirea intervalului de comparare, organele de inspectie fiscala au ales ca indicator financiar de comparabilitate, rata rentabilitatii costurilor totale (RRTC), adecvat activitatii de prestari servicii, stabilit ca raport intre profitul din exploatare si total cheltuieli din exploatare aferente.

Avand in vedere veniturile inregistrate de S.C... S.R.L. din prestarea de servicii de proiectare si inginerie, din care au fost excluse veniturile aferente tranzactiilor derulate cu partenerii afiliati ...si ..., stabilirea la control a indicatorului RRTC a fost efectuata prin includerea in interogare a companiilor care au obtinut o cifra de afaceri cuprinsa intre ... lei si .. lei.

In vederea determinarii marjelor de profit obtinute de societate din prestarile de inginerie si proiectare in domeniul petrolier la clientii afiliati, au fost stabilite costurile inregistrate de S.C. ... S.R.L. pentru fiecare an in parte, din care au fost scazute cheltuielile atribuite veniturilor obtinute din relatiile derulate cu aptenerii afiliati ... si ..., prin alocarea directa (in cazul costurilor direct atribuibile) si procentuala (pentru cele indirect atribuibile), tinand cont de ponderea activitatii desfasurate cu partenerii afiliati in total activitate .

Marjele obtinute au fost stabilite astfel:

RRTC = Venituri prestari servicii – Cheltuieli aferente prestarilor de servicii

Cheltuieli aferente prestarilor de servicii

....

In urma aplicarii filtrelor enumerate mai sus a rezultat un numar de 58 companii.

Societatile rezultate au fost examinate manual, in sensul cautarii de informatii care sa certifice statutul de independenta si sa descrie activitatea intreprinsa de acestea.

-au fost considerate relevante societatile care au furnizat informatii in ceea ce priveste actionariatul.

-au fost excluse societatile unde actionarii mai detineau parti sociale si la alte societati in procent de peste 25% din capitalul social.

-au fost excluse societatile care au desfasurat efectiv alt obiect de activitate.

Dupa o selectie manuala, din cele 58 de companii au fost excluse 52, despre care se cunoaste cu certitudine ca sunt in relatii de afiliere si desi au ca obiect principal de activitate codul CAEN 7112 – “Activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea”, desfasoara prestari servicii diferite de cele ala agentului economic verificat.

Dupa ce au fost identificate cele 6 companii ramase comparabile a fost calculat indicatorul “rata rentabilitatii costurilor”, rezultand urmatoarele:

....

Interogările din baza de date ORBIS au fost puse si la dispozitia societatii verificate, existand obiectiuni din partea acestora cu privire la cele 6 (sase) societati ramase comparabile si pe baza carora a fost calculata valoarea medianei.

Astfel, urmare discutiilor preliminare purtate cu reprezentantii S.C. ... S.R.L. si examinarii manuale a celor 6 (sase) societati ramase comparabile pentru care a fost calculat indicatorul “rata rentabilitatii costurilor”, in sensul cautarii de informatii care sa certifice statutul de independenta si sa descrie activitatea intreprinsa de acestea, s-a constatat ca doar 2 (doua) dintre acestea desfasoara activitati comparabile cu cele ale societatii verificate, respectiv S.C. ... S.R.L. si S.C... S.R.L., astfel ca numarul de societati comparabile nu mai era suficient pentru a stabili tendinta centrala a pietei, asa cum este prevazut la art. 9 alin. (2) din Ordinului nr. 442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele de intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer.

Avand in vedere cele prezentate, a fost intocmita adresa inregistrata sub nr... si transmisa Compartimentului Preturi de Transfer pentru ca astfel sa se mai identifice cel putin o societate care sa desfasoare activitate comparabila cu cea a societatii verificate.

Compartimentul Preturi de Transfer a transmis catre A.J.F.P. ... Inspectie Fiscala adresa nr. AIF .... inregistrata la A.J.F.P. ... – Inspectie fiscala sub nr.... prin care s-a comunicat numele companiilor cu activitate comparabila cu cea a societatii verificate, in numar de 3 (trei) precum si indicatorul “rata rentabilitatii costurilor” obtinut de fiecare dintre companiile mentionate, pentru fiecare an in parte.[...]

In urma aplicarii filtrelor enumerate mai sus a rezultat un numar de 91 companii.

Societatile rezultate au fost examinate manual, in sensul cautarii de informatii care sa certifice statutul de independenta si sa descrie activitatea intreprinsa de acestea.

-au fost considerate relevante societatile care au furnizat informatii in ceea ce priveste actionariatul.

-au fost excluse societatile unde actionarii mai detineau parti sociale si la alte societati in procent de peste 25% din capitalul social.

-au fost excluse societatile care au desfasurat efectiv alt obiect de activitate.

Dupa o selectie manuala, din cele 91 de companii au fost excluse 88, despre care se cunoaste cu certitudine ca sunt in relatii de afiliere si desi au ca obiect principal de activitate codul CAEN 7112 – “Activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea”, desfasoara prestari servicii diferite de cele ala agentului economic verificat.[...]

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus si tinand cont de faptul ca au fost identificate un numar de 3 (trei) companii independente comparabile, respectiv: .... sunt aplicabile prevederile art. 9 alin. (2) din O.P. A.N.A.F. nr. 442/2016 privind cuantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, in sensul ca se va utiliza media aritmetica a indicatorilor financiari ai acestor companii.

Pentru ajustarea cheltuielilor a fost calculata valoarea mediana a ratei rentabilitatii costurilor RRTC= (Profit din exploatare/Total cheltuieli exploatare)\*100, calculata ca medie aritmetica a ratei rentabilitatii costurilor obtinute de cele 3 (trei) companii independente comparabile mentionate mai sus:

....

Din compararea datelor financiare obtinute si prezentate in anexa nr. 4 la prezentul raport de inspectie fiscala, rezulta ca, aferent perioadei analizate S.C. ... S.R.L. a obtinut marje de profit sub valoarea mediana obtinuta prin media aritmetica a indicatorilor financiari ai celor 3 (trei) companii independente comparabile.

Intrucat pentru perioada supusa verificarii valorile indicatorului „marja profitului operational” sunt sub valoarea mediana, rezulta ca tranzactiile s-au desfasurat cu incalcarea principiului valorii de piata.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediana au fost utilizate in aplicarea metodei marjei nete, in vederea ajustarii cheltuielilor inregistrate de societatea in scopul obtinerii de venituri din prestarea de servicii de inginerie si proiectare in domeniul petrolier, astfel incat aceste venituri sa fie la un nivel corespunzator preturilor de piata.

In consecinta pentru perioada 2011 – 2015 au fost ajustate cheltuielile realizate cu persoanele afiliate, la nivel de mediana calculata ca medie aritmetica a ratei rentabilitatii costurilor obtinute de cele 3 (trei) companii independente comparabile, dupa urmatoarea formula:

....

Ajustarile efectuate de organul de inspectie fiscala s-au concretizat in diminuarea cheltuielilor efectuate in perioada 2011 – 2015 cu suma totala de .... lei, care au ca efect modificarea rezultatului fiscal al societatii. [...]

\* În data de 10.01.2018, organele fiscale din cadrul **A.C.M. consituită la nivelul Regiunii ... – Serviciul Evidență pe Plătitori** au stabilit pentru **S.C. ...S.R.L. obligații fiscale accesorii** în sumă totală de .... lei prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr. ...**

\* În data de 15.01.2018, organele fiscale din cadrul **A.C.M. consituită la nivelul Regiunii ... – Serviciul Evidență pe Plătitori** au stabilit pentru **S.C. ...S.R.L. obligații fiscale accesorii** în sumă totală de .... lei prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr. ....**

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat următoarele:**

\* **Raportul de inspecție fiscală nr....** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit pentru perioada ianuarie 2011 – decembrie 2016 datorată bugetului general consolidat de către S.C. ...S.R.L..

**S.C. ...S.R.L.** din ... are ca obiect principal de activitate “*Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea*” - cod CAEN 7112.

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr...., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ... – I.F. **au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei**, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată.

De asemenea, a fost emisă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale ..., decizie ce a fost la rândul ei contestată, prin care s-a stabilit pentru perioada ianuarie 2014 - decembrie 2016 o **diminuare a pierderii fiscale** înregistrată de societate cu **suma de ... lei**.

#### **Referitor la impozitul pe profit și la diminuarea pierderii**

În urma verificărilor efectuate pentru perioada 01 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2016 privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care au condus pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de ... lei și pentru perioada 01.01.2012 – 30.09.2016 la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .... lei.

Pe ani fiscali situația se prezintă astfel:

Pentru anul 2011, societatea a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei și a declarat un impozit pe profit în sumă de ... lei, iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de .... lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de .... lei și o

diferență de impozit pe profit în sumă ... lei față de impozitul declarat, rezultat al următoarei influențe:

- ... lei ajustări în minus a cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Pentru anul 2012, societatea a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de ... lei și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei, rezultat al următoarei influențe:

- ... lei ajustări în minus a cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Pentru anul 2013, societatea a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de ... lei și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei, rezultat al următoarei influențe:

- ... lei ajustări în minus a cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Pentru anul 2014, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de ... lei, iar la control s-a stabilit, un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, rezultând astfel o diferență de profit impozabil în sumă de ... lei și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei, rezultat al următoarei influențe:

- ... lei ajustări în minus a cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Pentru anul 2015, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de ... lei(... lei pierdere an 2015 + ... lei pierdere ani anteriori), iar la control s-a stabilit un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei, rezultând astfel o diferență de profit impozabil în sumă de ... lei și o diferență de impozit pe profit în sumă ... lei, rezultat al următoarei influențe:

- .. lei ajustări în minus a cheltuielilor înregistrate de la persoanele afiliate.

Pentru anul 2016, societatea a stabilit o pierdere fiscală în sumă de ... lei(... pierdere ani anteriori), iar la control s-a stabilit la nivelul anului 2016 o pierdere fiscală de recuperat în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei aferent perioadei 01.01.2010 - 31.12.2016 a fost înscris în Decizia de impunere nr...., act administrativ fiscal contestat de S.C. ...S.R.L..

Suma de ... lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală din perioada 01.01.2014 – 31.12.2016 a fost înscrisă în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr...., act administrativ fiscal contestat de S.C. ...S.R.L..

**\*La data de 10.01.2018, respectiv la data de 15.01.2018, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Decizia de impunere nr...., A.C.M. consituită la nivelul Regiunii ... - Serviciul Evidență pe Plătitori au stabilit pentru S.C. ...S.R.L. obligații fiscale accesorii în sumă totală de .... lei, din care suma ... lei a fost stabilită prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr. ... și suma de .... lei** a fost stabilită prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr. ...****

**În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr.F-....**, facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. ... și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr....

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între S.C. ...S.R.L. și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

\* **Prin contestație societatea susține următoarele:**

-Decizia de impunere este nulă ca urmare a faptului că organele de inspecție fiscală au decăzut din dreptul de a emite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, întrucât a depășit termenul de 45 de zile prevăzut pentru întocmirea acestora în cadrul inspecțiilor fiscale efectuate la contribuabili mici.

-Dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili pentru anul 2011 obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit s-a prescris

-Apărățile formulate cu ocazia formulării punctului de vedere nu au fost analizate și combătute de organele de inspecție fiscală.

-Organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare analiza funcțională și economică făcută în cadrul dosarului prețurilor de transfer și au analizat agregat activitatea fără a trata distinct fiecare tip de tranzacție derulate între părțile afiliate.

\***Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele:**

Inspecția fiscală desfășurată la **S.C. ...S.R.L.** din ..., județul ..., a vizat verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a *impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011–31.12.2016*.

În conformitate cu prevederile legale, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limitele sesizării.

Asfel, se reține că **S.C. ...S.R.L.** contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., cât și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.....*, acte administrative fiscale emise de organele A.J.F.P. ... – I.F. în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.....*.

#### **A)Aspecte de procedură**

1)Referitor la susținerile contestatarei privind prelungirea nejustificată a suspendării inspecției și nulitatea deciziei de impunere ca urmare a decăderii organului fiscal din dreptul de a mai finaliza controlul, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit art.126 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

##### **„art. 126 - Durata efectuării inspecției fiscale**

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) *În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).”*

Totodată, art.127 din același act normativ, stipulează:

##### **„art. 127 - Suspendarea inspecției fiscale**

(1) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:[...]*

b) *pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;[...]*

(2) *În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.*

(3) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.*

(4) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În*

acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

**(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.**

**(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”**

Din prevederile legale antecitate, se reține că inspecția fiscală pentru contribuabilii care nu sunt incluși în categoria contribuabililor mari și mijlocii este de **45 zile**, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia. De asemenea, reținem că, inspecția fiscală se poate suspenda de către conducătorul inspecției fiscale pentru elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer de către contribuabil, până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

Referitor la data începerii inspecției fiscale, art.123 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:“(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.[...]”, iar în ceea ce privește finalizarea inspecției fiscale art.130 alin.(4) din același act normativ prevede că:“(4)Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

În speță, **S.C. ...S.R.L.** cu sediul în ..., județul ... este contribuabil mic, astfel că devin incidente prevederile art.126 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora durata inspecției fiscale este de 45 de zile.

În cauza dedusă analizei reținem următoarele:

Inspecția fiscală la **S.C. ...S.R.L.** a început în data de **03.07.2017** (data înscrierii în registrul unic de control la poziția 15) și a fost suspendată în data de **05.07.2017** prin Decizia de suspendare nr..... În vederea întocmirii și prezentării de către societate a dosarului prețurilor de transfer.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr....., societatea a solicitat prelungirea termenului de prezentare a dosarului prețului de transfer până la data de **04.10.2017**, iar prin adresa nr.....organele de inspecție au comunicat contribuabilului faptul că s-a aprobat noul termen propus.

În data de 04.10.2017, cu adresa înregistrată la A.J.F.P. ... - Inspecție fiscală sub nr..... societatea a depus dosarul prețurilor de transfer, care a fost transmis de către organele de inspecție fiscală spre analiză Compartimentului prețuri de transfer din cadrul D.G.R.F.P. ....

Ulterior răspunsului primit de la Compartimentului prețuri de transfer, inspecția fiscală a fost reluată în data de 01.11.2017, așa cum reiese din Comunicarea reluării inspecției fiscale nr....., și s-a finalizat în data de **11.12.2017** (data la care a fost programată discuția finală).

Conform celor prezentate mai sus și a prevederilor legale antecitate, rezultă că durata efectivă a inspecției fiscale a fost de 44 de zile [3 zile (03.07.2017-05.07.2017) + 41 zile (01.11.2017-11.12.2017)], **nefiind depășit termenul legal de 45 de zile** stabilit pentru efectuarea inspecției fiscale la contribuabili mici, perioada în care controlul a fost suspendat, respectiv 06.07.2017 – 31.10.2017, **nefiind inclusă în calculul duratei efective a inspecției și nedepășind termenul de 6 luni.**

Rezultă astfel ca ceea ce contestatara numește o *”atitudine abuzivă și lipsită de temei juridic a autorităților, de natură a încălca drepturile procedurale de care beneficiază subscrisa”,* a constat în realitate în acordarea, în condițiile legii, de către conducătorul organelor de inspecție fiscală, a posibilității petentei de a întocmi și elabora dosarul prețurilor de transfer, ținând cont și de faptul că însăși societatea a solicitat acordarea un nou termen de depunere, astfel că susținerile sale din contestația formulată nu pot fi reținute în cauză.

În ceea ce privește nulitatea actelor administrative fiscale, legiuitorul a precizat în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută, ele fiind enumerate la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**”(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Referitor la conținutul actului administrativ fiscal art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„art. 46 - Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.[...].”

Din textele legale antecitate rezultă că, elementele precizate la art.46 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță” (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

**Legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.49 lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovit de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art.175 alin.(1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art.3 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, Decizia de impunere nr.... și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr....., contestate, emise în baza RIF nr....., conțin elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea lor, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din Codul de procedură fiscală, citat anterior.

Mai mult, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei

vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Totodată, incidente spetei îi sunt și considerentele Curții de Apel București din Sentința civilă nr...., pronunțată în Dosarul nr...., ramașă definitivă, care constată ca neîntemeiate criticile cu privire la nulitatea deciziei de impunere pe motive de neregularitate a procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale. Organul de soluționare a contestației reține astfel că, și în cazul în care termenul de desfășurare a inspecției fiscale ar fi depășit, acesta **este un termen de recomandare**, având în vedere că nu este prevăzută nicio sancțiune pentru nerespectarea lui.

Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Astfel, susținerile **S.C. ...S.R.L.** cu privire la faptul că s-a prelungit nejustificat suspendarea inspecției și că decizia de impunere este nulă ca urmare a decăderii organului fiscal din dreptul de a mai finaliza controlul, se constată neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

2) Prin contestația formulată, contribuabila invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit suplimentar aferent anului 2011.

**În fapt**, începând cu data de 03.07.2017 S.C. ...S.R.L. a fost supus unei inspecții fiscale privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat de natura impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011 - 31.12.2016, verificare înscrisă în Registrul unic de control la poziția 15.

Urmare inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au emis pentru **S.C. ...S.R.L.** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.....

**În drept**, prevederile art.347 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, statuează că:

**„art. 347 Dispoziții privind termenele**

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

În cauză, pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 termenul de prescripție a început să curgă potrivit O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, respectiv potrivit art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

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

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

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

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

În speță, sunt incidente și prevederile art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“art.23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

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

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată. [...]*, coroborat cu ale art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:



*"art. 35- Depunerea declaratiilor de impozit pe profit*

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

Se reține deci că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În concret, având în vedere prevederile coroborate ale art.86 și art.87 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

*"art. 86 - (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.*

*(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.*

*art. 87 - Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă."*

În cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația anuală de impozit pe profit.

În speță se reține că potrivit prevederilor art.22 și art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"art. 22 - Obligațiile fiscale**

**Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

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

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

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

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

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

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

**art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

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

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

Se reține deci că în conformitate cu aceste prevederi ale Codului de procedură, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă **se nasc în același moment**, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, **declara** și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. **Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță**, pentru că în drept, prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.

O interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata taxei colectate la data emiterii facturii, sau a impozitului pe profit la data emiterii facturii și înregistrării venitului, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să efectueze calculele impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, care spre exemplu în cazul TVA este

de 25 de zile de la finalizarea perioadei fiscale (art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal), iar în cazul impozitului pe profit este până la 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care trebuie determinat declarat și achitat impozitul (art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal), acestea fiind termenele la care, în drept, se naște *dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată*.

În concluzie, **orice altă interpretare a acestor prevederilor art.23 și art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură, fără a fi coroborate cu termenele stabilite de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este profund eronată.**

În ceea ce privește data începerii inspecției fiscale, art.123 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

*“art. 123 - **Începerea inspecției fiscale** [...]*

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

Față de cele menționate mai sus, rezultă așadar, că **în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011, declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2012**, iar termenul de prescripție **începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2013 și se împlinește la data de 31 decembrie 2017**. Cum inspecția fiscală a început la data de 03 iulie 2017, rezultă că obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.... sunt în cadrul termenului legal de prescripție.

Contestatară confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art.23 în raport cu alin.(1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Astfel, susținerea **S.C. ...S.R.L.** cu privire la faptul că *„organul de inspecție fiscală nu mai are dreptul de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011”*, se constată neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

3) În ceea ce privește susținerea privind nerespectarea dispozițiilor art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la obligația organelor de inspecție fiscală de a-și motiva opinia cu privire la punctul de vedere al contribuabilului asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, precizăm următoarele:

Referitor la dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat, art.130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.*

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

(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.”*

Conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la OPANAF nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

**„Capitolul VI - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul**

**1. Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului**

*În acest capitol se consemnează, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, precum și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*Se fac mențiuni referitoare la formularea și comunicarea de către contribuabil/plătitor, în termenul legal/convenit, a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală sau, după caz, referitoare la notificarea prin care contribuabilul/plătitorul a înștiințat organele de inspecție fiscală asupra faptului că a renunțat la discuția finală.*

*De asemenea se prezintă o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare.*

*Punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului se anexează la raportul de inspecție fiscală.*

**2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului**

*În acest capitol se prezintă rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere.”*

Față de aceste prevederi legale invocate reținem că, raportul de inspecție fiscală trebuie să conțină precizări privind discuția finală cu contribuabilul și punctul de vedere depus de acesta.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

În data de 08.12.2017 prin mijloace electronice (e-mail), contribuabila a fost înștiințată că în data de 11.12.2017, orele 13,00 va avea loc discuția finală privind constatările inspecției fiscale, totodată fiindu-i transmis și un proiect de raport de inspecție fiscală cu anexele acestuia, e-mail fiind confirmat de primire de societate în data de 11.12.2017 cu mențiunea ”va fi solicitată amânarea întâlnirii pentru finalizarea discuțiilor pentru data de vineri 15.12.2017, ora 11.30”.

Prin adresa nr.10/11.12.2017, înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. .... și la A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală sub nr...., S.C. ...S.R.L. a solicitat amânarea discuției finale programată în data de 11.12.2017 ora 13.00 pentru data de 15.12.2017 ora 11.30. Prin adresa nr.... organele de inspecție fiscală au înștiințat societatea cu privire la faptul că amânarea nu a fost acordată, urmând ca până la data de 18.12.2017 să prezinte punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

În data de 18.12.2017, prin adresa înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr..... și la A.J.F.P. ...- Inspecție fiscală sub nr..... societatea a transmis punctul de vedere privind constatările inspecției fiscale din cuprinsul proiectului de raport de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al contribuabilului, au menționat în Raportul de inspecție fiscală nr.... la Capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul că „În punctul de vedere prezentat de S.C. ILF Consulting Engineers S.R.L. sunt menționate toate aspectele detaliate punctual în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, fără a fi aduse argumente suplimentare, astfel că, aspectele consemnate în punctul de vedere nu au fost în măsură să modifice constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală.”

Trebuie reținut și că, organele de control au examinat *in concreto* stările de fapt care au fost relevante pentru impunere și au înscris în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabilă este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Totodată, art.93 și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispune:

**"art.93 - Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale**

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

**Art. 131 - Rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.[...]

(6) Deciziile prevăzute la alin. (4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art. 47."

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca, raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlu de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece, numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.**

De altfel, art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede expres că obiect al contestației îl poate constitui numai sumele și măsurile stabilite printr-un titlu de creanță sau printr-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

În ceea ce privește nulitatea actelor administrative fiscale, legiuitorul a precizat în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută, ele fiind enumerate la art.49 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, Decizia de impunere nr..... și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr....., contestate, emise în baza RIF nr. ...., conțin elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea lor, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din Codul de procedură fiscală, citat anterior. Mai mult, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementele invocate de petentă, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală nu au motivat opinia cu privire la punctul de vedere al contribuabilei asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, **nu poate fi luat în considerare** întrucât, aspectele menționate de S.C. ...S.R.L. în punctul de vedere au fost detaliate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.....

nefiind depuse documente suplimentare în susținere, care să necesite o argumentare suplimentară.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, dreptul la apărare al societății nu a fost îngăduit 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, astfel încât va fi respinsă excepția ridicată de societatea contestatoare.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației privind Decizia de impunere nr..... și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.....

## **B)Aspecte de fond**

**1)Referitor la impozitul pe profit în sumă de .... lei și la diminuarea pierderii cu suma de ... lei**, menționăm următoarele:

**În fapt**, în perioada 01.01.2011- 31.12.2015 societatea a desfășurat activități de inginerie și consultanță tehnică, respectiv servicii de inginerie și proiectare legate de rețeaua de apă potabilă și ape uzate, cheltuielile efectuate de societate fiind în totalitate aferente desfășurării activității pentru care a fost autorizată să funcționeze, respective "*Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea*" - cod CAEN 7112.

În această perioadă au fost derulate tranzacții cu părți afiliate atât din punct de vedere al veniturilor cât și al cheltuielilor, respectiv au fost achiziționate servicii de la furnizorii ...și au fost prestate servicii și livrate bunuri către clienții .... cei trei furnizori și cei trei clienți fiind persoane afiliate, prețul la care se transferă serviciile în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate **reprezintă preț de transfer**.

Ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat dosarul prețurilor de transfer din care au rezultat următoarele:

### a)Referitor la achizițiile de la partenerul afiliat ....

Din cuprinsul dosarului prețurilor de transfer organele de control au constatat că, prețul perceput de ... pe baza ratelor orare a fost inclus în prețul final facturat către clientul terț ....S.A., potrivit unor tarife agreeate de ... S.A., neexistând astfel elemente care să indice faptul ca acest preț plătit de S.C. ...S.R.L. a fost excesiv din perspectiva prețurilor de transfer.

### b)Referitor la achizițiile de la partenerul afiliat ....

Din cuprinsul dosarului prețurilor de transfer organele de control au constatat că, prețul serviciilor de proiectare și inginerie perceput de .... pe baza ratelor orare a fost inclus în prețul final facturat către clientul terț ... S.A., potrivit unor tarife agreeate de .. S.A., neexistând astfel elemente care să indice faptul ca acest preț plătit de S.C. ...S.R.L. a fost excesiv din perspectiva prețurilor de transfer.

### c)Referitor la achizițiile de la partenerul afiliat ...

Din cuprinsul dosarului prețurilor de transfer organele de control au constatat că, serviciile de proiectare primite de S.C. ...S.R.L. de la partenerul afiliat S.C... S.R.L., au fost segmentate și tratate din perspectiva desfășurării mai multor tipuri de activități, *respectiv activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal, activități de consultanță pentru afaceri și management și activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă*, astfel că la strategia de căutare - *Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității* - au fost alese următoarele coduri de activități:

6920 – Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal;

7022 – Activități de consultanță pentru afaceri și management;

7810 – Activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a utilizat ca metodă de analiză metoda cost plus, iar ca indicator de eficiență economică a selectat indicatorul net cost plus - marja neta la total costuri operationale.

Organele de inspecție fiscală nu au considerat adecvată această strategie de căutare, întrucât tranzacțiile derulate între S.C. ...S.R.L. și S.C. ... S.R.L. au constat în prestări servicii de

inginerie și proiectare în domeniul petrolier și servicii conexe, servicii ce au fost prestate în baza următoarelor contracte și acte adiționale:

-Contractul ..., conform căruia, partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. va presta în beneficiul S.C. ...S.R.L. servicii de inginerie și consultanță în proiectare în baza comenzilor și servicii conexe.

-Contractul "Back to Back" privind servicii de inginerie și proiectare în domeniul petrolier pentru proiectele .... "Construcție de noi depozite și modernizare depozite existente", conform căruia toate serviciile efectuate de S.C. .... S.R.L. vor fi refacturate la aceeași valoare către ....S.A., beneficiarul final al respectivelor servicii.

Mai mult, conform prevederilor legale, desfășurarea activității de contabilitate și audit financiar, consultanță în domeniul fiscal (cod CAEN 6920) și a activității agenților de plasare a forței de muncă (cod CAEN 7810), presupune îndeplinirea anumitor condiții de către persoana juridică înființată în acest sens, condiții care însă nu au fost îndeplinite de societate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că strategia de căutare aplicată de societate în dosarul prețurilor de transfer nu este corectă, întrucât societățile selectate ca fiind comparabile nu desfășoară activități similare cu cele ale agentului economic verificat și nici nu s-a detaliat dacă prețul de tranzacționare între cele două persoane afiliate s-a efectuat la prețul de piață și dacă au fost acoperite de către S.C. ...S.R.L. costurile înregistrate prin veniturile proprii.

d)Referitor la prestările de servicii efectuate către partenerul afiliat ...

Din cuprinsul dosarului prețurilor de transfer organele de control au constatat că, serviciile de proiectare și inginerie prestate de S.C. ...S.R.L. către partenerul afiliat ....., au fost tratate ca activități de punere la dispoziție de personal, astfel că la strategia de căutare - *Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității* - a fost ales codul de activitate 7820 - *Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului*.

Societatea nu a adus argumente suficiente care să justifice utilizarea acestui cod pentru identificarea companiilor independente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că strategia de căutare aplicată de societate în dosarul prețurilor de transfer nu este corectă, întrucât societățile selectate ca fiind comparabile nu desfășoară activități similare cu cele ale agentului economic verificat.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a utilizat ca metodă de analiză metoda cost plus, iar ca indicator de eficiență economică a selectat indicatorul net cost plus - marja netă la total costuri operationale.

e)Referitor la prestările de servicii efectuate către partenerul afiliat ...

Din cuprinsul dosarului prețurilor de transfer organele de control au constatat că, prețul serviciilor de proiectare și inginerie prestate de S.C. ...S.R.L. către partenerul afiliat ... nu este excesiv, având în vedere că pierderile înregistrate a fost integral compensate.

f)Referitor la bunurile livrate către partenerul afiliat ...

Organele de control au constatat că, în perioada 2011 – 2016 S.C. ...S.R.L. a vândut o serie de automobile din patrimoniul propriu către societatea afiliată ... S.R.L. la o valoare care nu a depășește pragul de semnificație de 100.000 euro prevăzut de Ordinul 442/2016, nefiind astfel necesară documentarea principiului valorii de piață.

Astfel, urmare analizei economice prezentate în dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au concluzionat că pentru prestările de servicii efectuate către partenerul afiliat .... strategia de căutare nu a fost corectă, întrucât au fost selectate societăți care nu desfășurau activități similare cu cele ale agentului economic verificat, însă în urma analizei de comparabilitate s-a constatat că nu se impun ajustări ale veniturilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în cazul achizițiilor de servicii de la partenerul afiliat S.C. ... S.R.L. studiul de comparabilitate prezentat de contribuabil nu a fost corect, întrucât pe de o parte în strategia de căutare au fost selectate societăți care nu desfășurau activități similare cu cele ale agentului economic verificat, respectiv servicii de inginerie și consultanță în proiectare, iar pe de altă parte societate nu a detaliat dacă prețul de tranzacționare între cele două persoane afiliate s-a efectuat la prețul de piață și dacă agentul economic verificat a acoperit costurile înregistrate prin veniturile proprii.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la **refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil**, au identificat un grup suficient de reprezentativ de companii independente comparabile ca obiect de activitate prin folosirea bazei de date Orbis, reținându-se în final un grup de 3 societăți comparabile, și implicit la ajustarea sumei cheltuielilor societății pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor din cadrul respectivelor tranzacții în perioada 2011 - 2015, utilizând metoda marjei nete, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.29 și pct.32 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

La control s-a recalculat prețul de transfer prin metoda marjei nete, organele de inspecție fiscală procedând la ajustarea cheltuielilor de exploatare cu suma totală de ... și stabilind în sarcina societății o diferență de impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei ..., precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de ... lei ...

Față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, rezultă că în cazul comparării tranzacțiilor controlate cu prețurile utilizate în tranzacțiile independente, **S.C. ...S.R.L.** nu utilizează un preț conform principiului prețului pieței libere, astfel că, în mod corect și legal la control, s-a procedat la ajustarea cheltuielilor cu serviciile în sumă totală de ... în baza prevederilor art.11 alin.(2) lit.d) și art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal[...]**

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

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

**art. 19 - Reguli generale**

**(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.”**

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precizează:

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

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

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

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

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

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost-plus;
- c) metoda prețului de revânzare;

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

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

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 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 diferite persoane afiliate;
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

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

- a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;
- b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;
- c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;
- d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;
- e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;
- f) condițiile speciale de concurență.[...]"

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

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

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

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

Așa cum prevede art.11 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."

De asemenea, potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE:



**“1. Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile **impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. [...]”****

Se reține că, la ajustarea cheltuielilor aferente achizițiilor de la persoana afiliată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și dispozițiile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *din care cităm:*

**„art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere**

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

**art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal [...]**

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

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat tranzacțiile necontrolate prezentate pentru susținerea nivelului de piață al prețului de transfer utilizat în derularea tranzacțiilor cu entitățile afiliate, concluzionând că există deficiențe care afectează nivelul prețului de piață și pentru care au fost efectuate ajustări pentru asigurarea comparabilității.

Urmare analizei dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate pentru perioada 2011 - 2015, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

-În ceea ce privește serviciile achiziționate de S.C. ...S.R.L. de la partenerul afiliat S.C. ....S.R.L., acestea au fost segmentate și tratate din perspectiva desfășurării mai multor tipuri de activități, *respectiv activități de contabilitate și audit financiar, consultanță în domeniul fiscal; activități de consultanță pentru afaceri și management și activități ale agenților de plasare a forței de muncă*, iar în strategia de căutare, la *”Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activităților”* au fost alese următoarele coduri de activități:

6920 – Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal;

7022 – Activități de consultanță pentru afaceri și management;

7810 – Activități ale agenților de plasare a forței de muncă.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat însă că tranzacțiile derulate între S.C. ...S.R.L.și S.C. ... S.R.L. au constat în prestări servicii de inginerie și consultanță în proiectare și servicii conexe care au fost prestate în baza următoarelor contracte și acte adiționale:

1)Contractul .... conform căruia persoana afiliată S.C. .... S.R.L. presta în beneficiul S.C. ...S.R.L. servicii de inginerie și consultanță în proiectare în baza comenzilor.

Contractul .... a fost modificat prin acte adiționale denumite contracte de plăți pentru:

-servicii suport privind serviciile de inginerie, respectiv supervizare pentru proiectul “A071 – Construcție de noi depozite si modernizare depozite existente”. Conform prevederilor punctului 6 din contract *“Regimul de plata – Prin prezenta, pentru serviciul descris mai sus, se consimte ca retributia sa se efectueze in conformitate cu perioada de contractare supusa ratelor COAC pentru angajatii folositi de contractant”*, iar conform prevederilor punctului 7 *“Rambursarea cheltuielilor – Contractantului i se vor rambursa in plus cheltuielile de calatorie (cazare, masa, indemnizatii, cheltuieli de deplasare etc.) conform cheltuielilor reale. Alte cheltuieli care pot aparea in cadrul acestei activitati, pentru rapoarte de expertiza, traduceri externe etc., vor fi de asemenea rambursate conform cheltuielilor reale [...]”*

-servicii suport general prin care s-a stabilit ca S.C. ...S.R.L. va rambursa în plus către S.C. ... S.R.L. “cheltuielile de calatorie (cazare, masa, indemnizatii, cheltuieli de deplasare etc.) conform cheltuielilor reale. Alte cheltuieli care pot aparea in cadrul acestei activitati, pentru rapoarte de expertiza, traduceri externe etc., vor fi deasemenea rambursate conform cheltuielilor reale [...]”

2)Contractul “....” privind servicii de inginerie și proiectare în domeniul petrolier pentru proiectele .... “Construcție de noi depozite și modernizare depozite existente”, conform căruia toate serviciile efectuate de S.C. ... S.R.L. erau refacturate la aceeași valoare către .... S.A., beneficiarul final al respectivelor servicii.

Referitor la "Regim de plată și alte costuri" punctul 6 din contract prevedea că "[...] Even in case that all revenues obtained will not cover the expenses of .... is not obliged to pay any additional amounts. The financial risk of this partly subcontract is totally with ...." (Chiar și în cazul în care toate veniturile obținute nu vor acoperi cheltuielile societății ... nu este obligată să plătească sume suplimentare. Riscul financiar aparține în totalitate societății ....).

Contractul "...." a fost încheiat datorită reorganizării interne a grupului ILF.

Astfel, în anul 2010, toată activitatea S.C. ...S.R.L. a fost preluată de S.C. .... S.R.L. - membru al ... -, iar angajații implicați în proiectul încheiat cu ... S.A. constând în servicii de inginerie și consultanță de specialitate în proiectare pentru construcția și modernizarea unui număr de 13 stații de depozitare, au fost transferați la ... S.R.L. pentru a asigura o echipa de proiectare care să asigure continuitatea proiectului. În luna aprilie 2011 societatea ....S.R.L. a preluat în totalitate contractul încheiat cu .... S.A. în vederea furnizării serviciilor de specialitate aferente proiectului de modernizare a stațiilor de depozitare situate în .... Totodată, în data de 20.04.2013, a fost încheiat actul adițional la contractul de servicii "...", prin care punctul 6 "Regim de plată și alte costuri" a fost modificat după cum urmează: "Începând cu anul 2013, la sfârșitul fiecărui an calendaristic, pentru toate serviciile facturate de S.C. .... S.R.L. în baza contractelor de "servicii în oglinda" semnate la data de 20.04.2011.... S.R.L. va fi compensată cu o sumă în procent de 1,5% din valoarea serviciilor facturate."

În aceste condiții reținem că, toate serviciile prestate de partenerul afiliat S.C. .... S.R.L. către S.C. ...S.R.L. sunt conexe contractului principal de servicii de inginerie și consultanță în proiectare, reprezentând în fapt cheltuieli indirecte aferente activității de inginerie și consultanță în proiectare.

Mai mult, pentru desfășurarea activității de contabilitate și audit financiar, consultanță în domeniul fiscal (cod CAEN 6920) și a activității agenților de plasare a forței de muncă (cod CAEN 7810), legiuitorul a prevăzut îndeplinirea anumitor condiții de către persoana juridică înființată în acest sens.

Astfel, pentru înmatricularea unei persoane juridice organizată ca o societate cu răspundere limitată având ca obiect de activitate contabilitate și audit financiar, consultanță în domeniul fiscal (cod CAEN 6920 - Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal), este necesară îndeplinirea condițiilor prevăzute de O.G. nr.65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

"art. 8 - *Experții contabili pot să-și exercite profesia individual ori se pot constitui în societăți comerciale potrivit legii.*

art. 9 - (1) *Societățile comerciale de expertiză contabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) *să aibă ca obiect de activitate principală exercitarea profesiei de expert contabil, iar activitățile secundare să fie conforme prevederilor prezentei ordonanțe și reglementărilor Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România;*

b) *majoritatea acțiunilor sau a părților sociale să fie deținută de experți contabili;*

c) *structura de administrare a societății, conform Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să fie aleasă în majoritate dintre acționarii sau asociații experți contabili;*

d) *acțiunile să fie nominative și orice nou asociat sau acționar să fie admis de adunarea generală;*

e) *modul de distribuire a beneficiilor și de suportare a pierderilor să se facă potrivit ponderilor acțiunilor sau ale părților sociale deținute de acționari sau asociați.*

(2) În vederea înregistrării societății la oficiul registrului comerțului, structura de administrare a societății solicită avizul de principiu al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

(3) *Prevederile alin. (2) se aplică și pentru orice modificare a condițiilor de la alin. (1).*

(4) *Avizul de principiu prevăzut la alin. (2) și (3) atestă faptul că asociații/administratorii și personalul de conducere îndeplinesc condițiile prevăzute de lege și conferă dreptul acestora de a constitui societatea, de a efectua modificări în actul constitutiv și de a înregistra aceste operațiuni la oficiul registrului comerțului.[...]*

art. 11 *Contabilii autorizați pot să-și exercite profesia individual ori în societăți comerciale.[...]*

art. 13 *Experții contabili și contabilii autorizați garantează răspunderea civilă privind activitatea desfășurată, prin subscrierea unei polițe de asigurare.*

art. 14 Relațiile experților contabili, contabililor autorizați și societăților comerciale de profil cu clienții se stabilesc prin contract scris de prestări de servicii, semnat de ambele părți.

iar art.6, art.7 și art.10 din același act normativ precizează :

"art. 6 - *Expertul contabil poate executa pentru persoanele fizice și juridice următoarele lucrări:*

a) *ține sau supraveghează contabilitatea și întocmește sau verifică și semnează situațiile financiare;*

b) *acordă asistență privind organizarea și ținerea contabilității;*

c) *efectuează analize economico-financiare și evaluări patrimoniale;*

- d) efectuează expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice în condițiile prevăzute de lege;
- e) execută alte lucrări cu caracter financiar-contabil, de organizare administrativă și informatică;
- f) îndeplinește, potrivit dispozițiilor legale, atribuțiile prevăzute în mandatul de cenzor la societățile comerciale;
- g) acordă asistența de specialitate necesară pentru înființarea și reorganizarea societăților comerciale;
- h) efectuează pentru persoane fizice și juridice servicii profesionale care presupun cunoștințe de contabilitate.

art. 7 - Persoanele fizice și juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua activitățile de audit financiar, consultanță fiscală și evaluare numai după dobândirea, în condițiile legii, a calității de auditor financiar, consultant fiscal sau evaluator autorizat, după caz, și înscrierea ca membri în organizațiile care coordonează profesiile liberale respective

art. 10 - Contabilul autorizat poate executa pentru persoanele fizice și juridice următoarele lucrări:

- a) ține contabilitatea operațiunilor economico-financiare prevăzute în contract;
- b) pregătește lucrările în vederea întocmirii situațiilor financiare.”

În speța analizată, însă, societatea comercială ... S.R.L. este administrată de aceeași persoană fizică ca și S.C. ...S.R.L. și are același obiect de activitate ca și aceasta (*Activități de inginerie și consultanță tehnică*), nefiind prezentate documentele prevăzute de lege pentru îndeplinirea condițiilor privind activitatea de contabilitate și audit financiar, consultanță în domeniul fiscal, și care să justifice utilizarea acestui cod (cod CAEN 6920) pentru identificarea companiilor similare. De asemenea, nu a fost prezentat un contract încheiat între S.C. .... S.R.L. și S.C. ...S.R.L. din care să reiasă prestarea unor servicii de natură contabilă.

Referitor la desfășurarea activității de plasare a forței de muncă, și aceasta implică obținerea de către societate a unei acreditări de la agenția pentru ocuparea forței de muncă județeană, așa cum prevede H.G. nr.277/2002 privind aprobarea Criteriilor de acreditare a furnizorilor de servicii specializate pentru stimularea ocupării forței de muncă, din care cităm:

”art. 4 - (1) Acreditarea furnizorilor în condițiile prevăzute de prezentele criterii de acreditare se face de către Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă prin agențiile pentru ocuparea forței de muncă județene, respectiv a municipiului București în a căror rază teritorială își au sediul sau, după caz, domiciliul/reședința.

(2) Furnizorii de servicii de ocupare din statele membre ale Uniunii Europene și din Spațiul Economic European pentru care, pentru prestarea acestor servicii, în baza legislației statului de proveniență nu a fost necesară obținerea unei acreditări sau autorizări, nefiind astfel supuși unor condiții de acreditare sau autorizare, în cazul prestării acestor activități în România, se supun aceluiași condiții de acreditare ca și furnizorii din România, cu excepția furnizorilor de servicii de ocupare care intenționează să presteze transfrontalier astfel de servicii pe teritoriul României, cu caracter temporar sau ocazional, și care în cazul prestării activității lor în România se supun procedurii de notificare.[...].”

Totodată, potrivit art.3 din același act normativ, pentru obținerea acreditării activității de plasare a forței de muncă societatea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

”art. 3 - În vederea acreditării, furnizorii prevăzuți la art. 2 alin. (2) trebuie să îndeplinească următoarele criterii:

A. să aibă prevăzut ca obiect de activitate serviciul pentru care se solicită acreditarea;

B. să dispună de baza materială, după caz, pentru:

- a) evaluarea și autoevaluarea personalității în vederea orientării profesionale;
- b) efectuarea de teste de aptitudini, dezvoltarea abilității și încrederii în sine a persoanelor în căutarea unui loc de muncă;
- c) instruire în tehnici și metode de căutare a unui loc de muncă și de prezentare la interviuri în vederea ocupării;
- d) mediere electronică;

C. cel puțin 25% din personalul cu atribuții în prestarea serviciilor de ocupare să aibă studii superioare în una dintre specialitățile: psihologie, pedagogie, drept, consiliere, precum și experiență de minimum 3 ani în domeniul serviciului pentru care se solicită acreditarea.

art. 4<sup>1</sup> - (1) În vederea prestării, cu caracter permanent în România, a serviciilor de ocupare prevăzute la art. 2 alin. (1), furnizorii de servicii de ocupare din statele membre ale Uniunii Europene și din Spațiul Economic European acreditați sau autorizați în baza legislației statului de proveniență au obligația de a notifica agenția pentru ocuparea forței de muncă județeană, respectiv a municipiului București, din unitatea administrativ-teritorială în care se stabilesc cu caracter permanent în România, potrivit legii, și au un sediu permanent sau, după caz, domiciliul/reședința, anterior începerii prestării acestor servicii, în termen de 5 zile lucrătoare de la data emiterii documentului prin care se atestă stabilirea cu caracter permanent în România.[...].”

În ceea ce privește noțiunea de “Agenție de plasare a forței de muncă”, aceasta a fost definită și de Legea nr.156/2000 privind protecția cetățenilor români care lucrează în străinătate, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.5 precizează: “Pe teritoriul României pot desfășura, în condițiile prezentei legi, activități de mediere a angajării cetățenilor români în străinătate societățile comerciale constituite în temeiul Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv filialele societăților comerciale străine, înființate în România potrivit art. 42 și 44 din Legea nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care au ca activitate

principală "Activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă" cod CAEN - 7810, denumite în continuare agenți de ocupare a forței de muncă."

Însă, nici în dosarul prețurilor de transfer prezentat de S.C. ...S.R.L. și nici în faza administrativă de atac, nu au fost depuse documente care să ateste îndeplinirea condițiilor impuse de lege pentru activitatea de plasare a forței de muncă care să justifice utilizarea codului CAEN 7810 - *Activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă* - pentru identificarea companiilor similare.

- În cazul prestărilor de servicii de inginerie și proiectare efectuate de S.C. ...S.R.L. în beneficiul partenerului afiliat ...., activitatea a fost tratată ca activitate de punere la dispoziție de personal, iar în strategia de căutare, la "*Selectarea pe baza codurilor de clasificare a activității*", a fost ales codul de activitate 7820 – *Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului*.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat însă că tranzacțiile derulate între S.C. ...S.R.L. și .... au constat în prestări servicii de inginerie și consultanță în proiectare.

În ceea ce privește desfășurarea activității de punere la dispoziție de personal, aceasta implică deținerea de către societate a unei autorizații emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, așa cum prevede Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

"art. 88 - (3) Agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului."

Totodată, potrivit art.3 din Hotărârea nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, pentru obținerea autorizației de funcționare ca agent de muncă temporară agenții economici trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

"a) să fie persoane juridice constituite potrivit legii și să aibă prevăzut în actul constitutiv, ca obiect principal de activitate, "Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului conform codului CAEN;

b) să nu înregistreze debite la bugetul de stat sau la bugetele locale;

c) să nu figureze în evidențele cazierului fiscal cu fapte sancționate de reglementările financiare, vamale și nici cu cele care privesc disciplina financiară;

d) să nu fi fost sancționate contravențional, în ultimele 24 de luni anterioare datei formulării cererii de autorizare, pentru încălcarea prevederilor legislației muncii, comerciale și fiscale; contravențiile cu privire la care există o acțiune pe rolul instanțelor de judecată vor fi luate în considerare numai dacă până la data soluționării cererii de autorizare s-a pronunțat cu privire la acestea o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă;

e) să constituie garanția financiară în cuantumul prevăzut la art. 5."

iar art.12 și art.13 din același act normative prevede:

"art. 12 Agenții de muncă temporară au obligația de a ține evidența și de a înregistra contractele de muncă temporară în Registrul general de evidență al salariaților, potrivit prevederilor art. 34 din Legea nr. 53/2003, republicată.

art. 13 (1) Agenții de muncă temporară se înregistrează în Registrul național de evidență a agenților de muncă temporară autorizați gestionat de către Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale."

Însă, nici în dosarul prețurilor de transfer prezentat de S.C. ...S.R.L. și nici în faza administrativă de atac, nu au fost depuse documente care să ateste îndeplinirea condițiilor pentru activitatea de punere la dispoziție de personal care să justifice utilizarea CAEN 7820 - *Activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă* - pentru identificarea companiilor similare.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu strategia de căutare aplicată de S.C. ...S.R.L. întrucât societățile selectate ca fiind comparabile sunt prestatori de servicii de punere la dispoziție de personal care nu desfășurau activități similare cu cele ale agentului economic verificat.

Față de cele menționate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că pe de o parte că **strategia de căutare aplicată de societatea verificată în dosarul prețurilor de transfer nu este corectă**, întrucât societățile selectate ca fiind comparabile nu desfășurau activități similare cu cele ale S.C. ...S.R.L., respectiv **activități de inginerie și consultanță tehnică**, iar pe de altă parte că **nu s-a detaliat dacă prețul de tranzacționare dintre persoanele afiliate și S.C.**

**...S.R.L. au fost efectuate la prețul de piață și dacă agentul economic verificat a acoperit costurile înregistrate prin veniturile proprii.**

Având în vedere motivele și temeiurile legale expuse mai sus referitoare la deficiențele constatate cu privire la modul de justificare a prețurilor de transfer, **organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil**, utilizând în strategia de căutare codul 7112 – „Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea”, activitate pentru care S.C. ...S.R.L. a fost autorizată - și o altă metodă de comparare adecvată pentru prestările de servicii.

Astfel, în ceea ce privește serviciile achiziționate de S.C. ...S.R.L. de la partenerul afiliat S.C. .... S.R.L., față de metoda cost plus și strategia de căutare pe baza codurilor 6920 – „Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal”; 7022 – „Activități de consultanță pentru afaceri și management”; 7810 – „Activități ale agențiilor de plasare a forței de muncă”, alese de societate, organele de inspecție fiscală au selectat codul 7112 – „Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea” (obiect de activitate pentru care societatea verificată a fost autorizată) și metoda marjei nete, procedând la:

1. Alegerea metodei de comparare a prețurilor de transfer
2. Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate
3. Realizarea analizei de comparabilitate
4. Interpretarea indicatorului financiar înregistrat cu rezultatele obținute la analiza de comparabilitate.

Alegerea metodei de comparare a prețurilor de transfer

Potrivit pct.2.62, 2.69 și 2.70 și Anexei I la Capitolul II „Sensibilitatea indicatorilor bruti și neti” din Liniile directe privind prețurile de transfer OCDE și având în vedere profilul funcțional al S.C. ...S.R.L., respectiv cel de prestator al serviciilor de inginerie și consultanță în proiectare, organele de inspecție fiscală au considerat ca metoda marjei nete este cea mai adecvată metodă de prețuri de transfer pentru a analiza activitatea S.C. ...S.R.L. din punct de vedere al respectării principiului lungimii de braț, deoarece reduce riscul de eroare comparativ cu o metodă brută și permite folosirea indicatorilor de profit net care sunt mai puțin sensibili la diferențe legate de funcții și riscuri comparativ cu marjele brute.

Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate

Având în vedere că S.C. ...S.R.L. prestează servicii de inginerie și consultanță în proiectare, organele de inspecție fiscală consideră că indicatorul rata rentabilității costurilor totale (RRTC) este cel mai potrivit indicator al nivelului profitului în cazul analizării acestor tranzacții. Indicatorul rata rentabilității costurilor totale (RRTC) este adecvat, în general, pentru societățile care desfășoară activități de prestări servicii. Indicatorul poate fi calculat pe baza informațiilor financiare exportate din baza de date ORBIS, în funcție de tipul activității desfășurate.

Realizarea analizei de comparabilitate

Scopul realizării Analizei de comparabilitate a fost acela de a identifica societățile care au un profil funcțional și de risc similar cu partea testată, *respectiv societățile care prestează servicii de inginerie și consultanță - cod CAEN 7112 - pentru care S.C. ...S.R.L. a fost autorizată*, și compararea indicatorilor financiari (RRTC) înregistrați de acestea cu indicatorii financiari înregistrați de S.C. ...S.R.L. pentru prestarea către clienți independenți de servicii achiziționate de la societăți afiliate.

Pentru identificarea unui eșantion de entități comparabile relevant pentru analiză, a fost interogată baza de date ORBIS, pe baza unui set prestabilit de criterii, fiind selectate manual 91 de societăți care aveau ca obiect principal de activitate codul CAEN 7112 – „Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea”, adică același obiect de activitate pentru care societatea verificată a fost autorizată, dintre care s-a ales un eșantion final de 3 companii independente comparabile.

Ținând cont de faptul că au fost identificate un număr de 3 (trei) companii independente comparabile, *respectiv: ... S.R.L., ... S.R.L. și ... S.R.L.*, sunt aplicabile prevederile art. 9 alin. (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer, în sensul că se utilizează media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor companii.

Astfel, valoarea mediană a ratei rentabilității costurilor (RRTC), calculată ca medie aritmetică a ratei rentabilității costurilor obținute de cele 3 (trei) companii independente comparabile susmenționate, sunt următoarele:

- pentru anul 2011 RRTC = ...
- pentru anul 2012 RRTC = [...
- pentru anul 2013 RRTC = [...
- pentru anul 2014 RRTC = [...
- pentru anul 2015 RRTC = [...

Interpretarea indicatorului financiar înregistrat cu rezultatele obținute la analiza de comparabilitate

În perioada 2011-2015, organele de inspecție fiscală au calculat următoarele rate de rentabilitate obținute de S.C. ...S.R.L. în legătură cu prestarea serviciilor achiziționate de la societatea afiliată:

- pentru anul 2011 – RRTC...
- pentru anul 2012 – RRTC...
- pentru anul 2013 – RRTC...
- pentru anul 2014 - RRTC ...
- pentru anul 2015 - RRTC ...

Comparând indicatorul RRTC înregistrat de către S.C. ...S.R.L. pentru perioada 2011-2015 cu intervalul de încredere obținut mai sus rezultă faptul că pentru toți anii din perioada 2011-2015 valoarea acestuia se situează sub valoarea mediană, rezultând astfel ca achizițiile de servicii de la societatea afiliată efectuate în perioada 2011-2015 nu s-au realizat la preț de piață.

Valorile ratelor de rentabilitate a cheltuielilor (RRCT) stabilite la nivel de mediană au fost utilizate în aplicarea metodei marjei nete, în vederea ajustării cheltuielilor înregistrate de societatea în scopul obținerii de venituri din prestarea de servicii de inginerie și proiectare în domeniul petrolier, astfel încât aceste venituri să fie la un nivel corespunzător prețurilor de piață.

În consecință, pentru perioada 2011 – 2015 au fost ajustate în minus cheltuielile realizate cu persoana afiliată cu suma totală de ... lei.

În cazul prestărilor de servicii de inginerie și proiectare efectuate de S.C. ...S.R.L. în beneficiul partenerului afiliat ...., față de metoda cost plus și strategia de căutare pe baza codului 7820 – „*Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului*”, alese de societate organele de inspecție fiscală au selectat codul 7112 – „*Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea*” (obiect de activitate pentru care societatea verificată a fost autorizată) și metoda marjei nete, procedând la:

1. Alegerea metodei de comparare a preturilor de transfer
2. Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate
3. Realizarea analizei de comparabilitate
4. Interpretarea indicatorului financiar înregistrat cu rezultatele obținute la analiza de comparabilitate.

Alegerea metodei de comparare a preturilor de transfer și Alegerea indicatorului financiar utilizat pentru analiza de comparabilitate

Pentru stabilirea intervalelor de comparare, organele de inspecție fiscală au ales metoda marjei nete, iar ca indicator financiar de comparabilitate, rata rentabilității costurilor totale (RRTC), adecvat activității de prestări servicii, stabilit ca raport între profitul din exploatare și total cheltuieli din exploatare aferente.

Realizarea analizei de comparabilitate

Pentru identificarea unui eșantion de entități comparabile relevant pentru analiza, a fost interogată baza de date ORBIS, pe baza unui set prestabilit de criterii, fiind selectate manual 62 de societăți care aveau ca obiect principal de activitate codul CAEN 7112 – *“Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea”*, adică același obiect de activitate pentru care societatea verificată a fost autorizată, dintre care s-a ales un eșantion de final de 10 companii independente comparabile.

Pe baza indicatorului RRTC, pentru cele 10 societăți din eșantion, s-au stabilit quartilele inferioare și superioare, precum și mediana pentru fiecare an din perioada analizată, astfel:

-pentru anul 2011: cuartila superioara ...%; mediana ...%; cuartila inferioara ...%;

-pentru anul 2012: cuartila superioara ...%; mediana ...%; cuartila inferioara ...%;

-pentru anul 2013: cuartila superioara ...%; mediana ...%; cuartila inferioara ...%.

Interpretarea indicatorului financiar inregistrat cu rezultatele obtinute la analiza de comparabilitate

În perioada 2011-2013, organele de inspecție fiscală au calculat următoarele rate de rentabilitate obținute de S.C. ...S.R.L.:

-pentru anul 2011 - RRTC= ...

-pentru anul 2012 - RRTC= ...

-pentru anul 2013 - RRTC= ...

Urmare analizei de comparabilitate efectuată de organele de inspecție fiscală pentru prestărilor de servicii de inginerie și proiectare efectuate de S.C. ...S.R.L. în beneficiul partenerului afiliat ..., s-a constatat că în perioada 2011 – 2013 indicatorul de profit se află peste cuartila inferioară a intervalului de piață, astfel că nu s-au impus ajustări ale veniturilor.

Potrivit celor mai sus prezentate, în speța dedusă, organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de societate, respectiv dosarul prețurilor de transfer, studiul de comparabilitate, etc..

De asemenea, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală, în stabilirea stării de fapt fiscale, au analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În ceea ce privește susținerile precum că *„Actele atacate au fost emise cu încălcarea principiului securității juridice și al așteptării legitime. Analizând raporturi comerciale ce ridică aceeași problemă juridică și fiscală (în fapt, aceleași raporturi comerciale nalyate de echipa de inspecție fiscală derulate, însă, doar din perspectiva TVA), autoritatea fiscală a confirmat legalitatea și corectitudinea comportamentului fiscal al Societății”*, precizăm că deși printr-un Raport de inspecție fiscală s-a confirmat legalitatea și corectitudinea comportamentului fiscal al societății din punct de vedere al TVA, aceasta nu are nicio influență asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar din perspectiva prețurilor de transfer, întrucât așa cum rezultă și din prevederile art.286 alin.(1) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează condițiile în care baza impozabilă a TVA aferentă livrării de bunuri și prestării de servicii al căror beneficiar este o persoană afiliată este considerată valoarea de piață, în speța analizată nefiind cazul.

Susținerile societății precum că organele de inspecție fiscală au procedat la *„Abordarea agregată a tranzacțiilor derulate cu părțile afiliate. Așa cum a fost prezentat și în cadrul dosarului de prețuri, Societatea a derulat următoarele tipuri de tranzacții cu părțile afiliate:*

*....”*, sunt eronate, întrucât potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.... activitatea societății a fost analizată pe parteneri, așa cum a fost analizată și de societate prin dosarul prețurilor de transfer, constatându-se nerespectarea prețului de piață și efectuându-se ajustări doar a cheltuielilor privind serviciile achiziționate de S.C. ...S.R.L. de la partenerul afiliat S.C. .... S.R.L..

În ceea ce privește celelalte servicii/bunuri achiziționate de societate de la parteneri afiliați și în ceea ce privește serviciile prestate de societate în beneficiul partenerilor afiliați, chiar dacă pentru unele au fost constatate deficiențe privind strategia de căutare (pentru prestările de servicii de inginerie și proiectare efectuate de S.C. ...S.R.L. în beneficiul partenerului afiliat ....), nu au fost necesare ajustări ale cheltuielilor, respectiv ale veniturilor.

Referitor la susținerea precum că "echipa de inspecție fiscală nu a aplicat corect prevederile legale în vigoare, nerespectând recomandările emise prin punctul 5 din Normele de aplicare ale art.11, alin.(4) din Codul fiscal", precizăm că dispozițiile art. precizează clar că "In vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au in vedere următoarele elemente: ... d)documentația care poate fi pusă la dispoziți de către contribuabil.", însă contribuabilul nici in timpul inspecției și nici in faza administrativă de atac nu a prezentat documente care să justifice codurile alese în strategia de căutare.

**Cu privire la respingerea analizei societății, chiar dacă petenta susține că "[...] a furnizat organului de control dosarul prețurilor de transfer atât în format electronic cât și în format fizic, la data solicitată" trebuie reținut faptul că deficiențele constatate și consemnate detaliat în R.I.F. au influențat decizia organului de control de a efectua o analiză de comparabilitate proprie.**

Atât din RIF nr.... cât și din referatul depus în susținerea cauzei, rezultă cu claritate că, din punctul de vedere al organului de inspecție fiscală, **analiza de comparabilitate efectuată de societate** în cadrul Dosarului prețurilor de transfer cu această strategie de căutare și metodă, **este eronată întrucât** pe de o parte **strategia de căutare a societăților care desfășoară activități similare cu cele ale S.C. ...S.R.L. nu a fost corectă**, iar pe de altă parte că **nu s-a detaliat dacă prețul de tranzacționare dintre persoanele afiliate și S.C. ...S.R.L. au fost efectuate la prețul de piață și dacă agentul economic verificat a acoperit costurile înregistrate prin veniturile proprii.**

Față de situația dată, organul de inspecție fiscală a procedat la propria analiză de comparabilitate **ținând cont de activitatea de „Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea”** - cod CAEN 7211, desfășurată de societatea verificată și pentru care a fost autorizată și utilizând metoda marjei nete care este adecvată prestărilor de servicii.

Prevederile legale în material prețurilor de transfer care **nu stabilesc prioritatea unei metode sau a alteia, ci folosirea celei mai adecvate.**

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 referitoare la ierarhizarea metodelor precum și indicațiile specifice referitoare la aplicabilitatea anumitor metode în cazul anumitor tipuri de tranzacții.

Ca urmare, **s-a considerat ca pentru prestările de servicii este adecvată pentru analiză metoda marjei tranzacționale nete care compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile**, prin prisma funcțiilor îndeplinite, a riscurilor asumate și materializate și a activelor efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili. Indicatorii de profit arată relația dintre profiturile obținute în raport cu costurile și resursele utilizate.

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor nedeductibile a **S.C. ...S.R.L.** în sumă de **.... lei**, atât timp cât societatea nu face dovada cu documente, informații și elemente care să justifice că organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea nerespectând legislația fiscală în vigoare.

**Având în vedere considerentele prezentate mai sus**, actele și documentele existente la dosarul contestației, legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, **se constată că în mod corect și legal la inspecția fiscală s-a procedat la ajustarea cheltuielilor ca urmare a recalculării prețului de transfer practicat în tranzacțiile dintre persoanele afiliate în sumă totală de ... lei** și, implicit, la stabilirea în sarcina **S.C. ...S.R.L.** a impozitului pe profit suplimentar de plată în sumă de **.... lei** și a



măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de ... lei, în baza prevederilor art.11 alin.(2) și art.19 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (mai sus citate).

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, respectiv pentru **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată** în sumă de ... lei și pentru **măsura de diminuare a pierderii fiscale** cu suma de ... lei.

**B)Referitor la accesoriile în sumă totală de ... lei, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr..... și prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr. ....** organul de soluționare a contestației constată următoarele:

În fapt, A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... – Serviciul Evidență pe Plătitori a calculat pentru **S.C. ...S.R.L.** din ... dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .... lei aferente impozitului pe profit suplimentar, din care suma de .... lei a fost stabilită prin *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.....* și suma de .... lei a fost stabilită prin *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr.....*

Conform Anexei la *Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.....*, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei au fost stabilite astfel:

-... lei reprezintă accesorii (... lei penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit individualizat prin *Decizia de impunere nr....* întocmită de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, neachitat. Accesoriile au fost calculate pentru perioada ...;

-... lei reprezintă dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii în sumă totală de ...lei individualizat prin *Declarațiile nr..... – cod 112*, neachitat. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.01.2016 – 19.07.2017;

-... lei reprezintă accesorii (5 lei dobânzi + 2 lei penalități de întârziere) aferente contribuțiilor de asigurări sociale datorată de angajator individualizate în sumă totală de .... lei prin *Declarațiile nr..... – cod 112*, neachitate. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 27.12.2016 – 30.12.2016;

-... leu reprezintă dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați în sumă de ...lei individualizată prin *Declarația nr. ... – cod 112*, neachitată. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.01.2016-24.02.2016;

-... leu reprezintă dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei individualizată prin *Declarația nr. .... – cod 112*, neachitată. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.01.2016-24.02.2016.

Conform Anexei la *Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.....*, dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei sunt aferente impozitului pe profit individualizat prin *Decizia de impunere nr.....* întocmită de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, neachitat. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.03.2014 – 15.01.2018.

Accesoriile au fost calculate pentru obligațiile suplimentare de plată stabilite la control prin *Decizia de impunere nr. ...* și pentru obligațiile de plată declarate de societate prin *Declarațiile nr..... – cod 112*, neachitate la termenul de scadență, fiind aferente perioadei 26.03.2012-31.12.2017.

**a)Referitor la accesoriile în sumă totală de ....lei penalități de întârziere/Decizia de calcula accesorii nr....),** aferente obligațiilor fiscale individualizate prin Decizia de impunere nr.F-.... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... - I.F., precizăm următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... au verificat **S.C. ...S.R.L.** pentru perioada 01 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2016 încheind Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.....

Împotriva Deciziei de impunere nr....., societate a formulat contestația înregistrată la A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... sub nr..... și la D.G.R.F.P. ... sub nr....., iar prin prezenta decizie de soluționare, Serviciul de Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. ... **respinge ca neîntemeiată contestația** formulată împotriva acesteia pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar.

În data de 10.01.2018 A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... a emis pentru **S.C. ...S.R.L.**, *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr....* prin care au stabilit accesorii în sumă de .... datorate pentru neplata la termen a obligațiilor stabilite suplimentar de plată la control.

De asemenea, în data de 15.01.2018 A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ... a emis pentru **S.C. ...S.R.L.**, *Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârzieri nr....* prin care au stabilit accesorii în sumă de .... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere) datorate pentru neplata la termen a obligațiilor stabilite suplimentar de plată la control.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**”art. 173 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

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

**art. 174 - Dobânzi**

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

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

**art. 176 - Penalități de întârziere**

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

Având în vedere dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că, un contribuabil datorează accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în situația în care nu achită în termenul legal obligațiile datorate bugetului general consolidat reprezentând impozite, taxe și contribuții.

Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate pentru neplata la scadență a obligațiilor fiscale se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Având în vedere faptul că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. ... s-a pronunțat printr-o decizie motivată în cauza privind impozitul pe profit în sumă de .... lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. ...., cu soluția de respingere ca neîntemeiată legal a contestației, rezultă că și accesoriile calculate ulterior de organele fiscale teritoriale (A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ...) prin Decizia de calcul accesorii nr..... în sumă de ... lei și prin Decizia de calcul accesorii nr.... în sumă de ... lei, reprezintă obligație fiscală legal datorată de S.C. ...S.R.L. pentru neachitarea impozitului pe profit, conform prevederilor legale, mai sus citate.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și/sau perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, se va proceda la **respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru accesoriile de plată în sumă de ... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere/Decizia de calcul accesorii nr....), aferente debitorilor principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.....

**b)Referitor la accesoriile în sumă de ... lei (...), aferente obligațiilor fiscale de plată declarate de societate, pentru care societatea comercială contestată nu a motivat contestația, nu a adus niciun argument și nu a prezentat niciun document care să combată constatările organelor de inspecție fiscală**, menționăm următoarele:

**În fapt, S.C. ...S.R.L.** a formulat contestație împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr....prin care au fost stabilite accesorii în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe veniturile din salarii ... lei), impozitului pe profit (... lei), contribuțiilor de asigurări sociale datorată de angajator (...lei), contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați (... leu) și contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (... leu), însă pentru accesoriile în sumă de ...lei aferente impozitului pe veniturile din salarii (... lei), contribuțiilor de asigurări sociale datorată de angajator (... lei), contribuției individuale de

asigurări sociale reținute de la asigurați (... leu) și contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (... leu) nu a prezentat motive de fapt și de drept.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și art.280 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ art. 269 - Forma și conținutul contestației**

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

c) *motivele de fapt și de drept;*

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

**art. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

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

De asemenea, pct.2.5 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 ANAF nr. 3741/2015, precizează:

*“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.*

*11.1 Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; [...].”*

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate, se reține că, prin contestație societatea are obligația să menționeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Din conținutul contestației reiese că societatea petentă, deși contestă în totalitate obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei stabilite în sarcina sa prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr...., pentru accesoriile în sumă de ... lei aferente obligațiilor declarate și neachitate în termenul legal nu aduce argumente și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele fiscale.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art.249-Sarcina probei**

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

**Art.250 -Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”*,

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

**„Art.73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

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

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. ... nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art.269 alin.(1) lit.c) și lit. d) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care **se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de 15 lei** reprezentând dobânzi (13 lei) și penalități de întârziere (2 lei) aferente

obligațiilor fiscale declarate de societate prin *Declarațiile .... – cod 112 și neachitate în termenul legal, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr....*.

### **C)Referitor la Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr....**

**In fapt**, impozitul pe profit în sumă de ... lei stabilit prin Decizia de impunere nr.F-... a fost stins prin compensare cu TVA de rambursare în sumă de ... lei prin Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr...., data exigibilității și a stingerii fiind 22.12.2017.

**In drept**, în conformitate cu prevederile art.268 alin.(1), alin.(2) și art.272 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

#### **„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. 272 - Organul competent**

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

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

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;*

c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

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

În ceea ce privește decizia privind compensarea obligațiilor fiscale, se reține că aceasta se emite în conformitate cu prevederile art.167 alin.(8) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

#### **„art.167 – Compensarea**

(8) *Organul fiscal competent comunică debitorului decizia cu privire la efectuarea compensării, în termen de 7 zile de la data efectuării operațiunii.”*

În speță sunt aplicabile și prevederile pct.5.1 și pct.5.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 care stabilesc:

*“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.*

Întrucât compensarea obligațiilor fiscale pentru **S.C. ...S.R.L.** nu vizează nici stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici diminuarea pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației societății pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare aparține A.C.M. constituită la nivelul Regiunii ..., în calitate de organ fiscal emitent al *Deciziei de compensare nr.....*, cărora le-a fost transmisă contestația cu adresa nr....

Referitor la solicitarea **S.C. ...S.R.L.** de susținere orală a contestației formulată împotriva Decizie de impunere nr...., a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a

*inspecției fiscale nr. ...., a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. ...., în conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aceasta a avut loc la data de ... la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în Minuta încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.*

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. ...S.R.L.** din municipiul ..., județul ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .... și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. .... emise de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, precum și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... emise de A.C.M. consituită la nivelul Regiunii ... – Serviciul Evidență pe Plătitor, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE:**

**1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ...., a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ...., a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei impozitul pe profit suplimentar;
- ... lei diminuarea pierderii fiscale;
- .. lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar.

**2.Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată împotriva a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .... pentru suma de ...**lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii, contribuțiilor de asigurări sociale datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați și contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

**3.Declinarea competenței de soluționare** în ceea ce privește capătul de cerere privind Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. ...., în favoarea A.C.M. *consituită la nivelul Regiunii ....*

**4.Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**

....